

Montpellier 1976  
BIBLIOTHEQUE DE SCIENCE FINANCIERE

sous la direction de

LOUIS TROTABAS

Doyen honoraire de la Faculté de Droit et des Sciences Economiques de Nice

TOME XV

---

# LE STATUT DE CONTRIBUABLE

Tome I : L'ELABORATION DU STATUT

PAR

**Jean-Claude MARTINEZ**

*Professeur de Droit Public et de Sciences Politiques*

*Facultés de Droit de Montpellier et de Rabat*

*Ecole Nationale d'Administration (Rabat)*

*Chargé de mission à l'Inspection générale des Finances du Maroc*

1976

*Avant-Propos de*

**M. LAXAN**

*Inspecteur Général des Finances*

*Gouverneur du Crédit Foncier*

*Ancien Directeur Général des Impôts*

*Préface de*

**P. LALUMIERE**

*Professeur à l'Université  
de Paris I*

**G. PEQUIGNOT**

*Doyen honoraire de la Faculté de Droit  
de Montpellier*

|                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------|
| Ouvrage honoré d'une subvention<br>du Ministère des Universités |
|-----------------------------------------------------------------|

P A R I S

LIBRAIRIE GENERALE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

R. PICHON et R. DURAND-AUZIAS

20 et 24, rue Soufflot (5<sup>e</sup>)

1 9 8 0



Digitized by the Internet Archive  
in 2026

[https://archive.org/details/IA41548323\\_0015](https://archive.org/details/IA41548323_0015)







# **Le statut de contribuable**

## **Tome I :**

### **L'élaboration du statut**



BIBLIOTHEQUE DE SCIENCE FINANCIERE

sous la direction de

LOUIS TROTABAS

Doyen honoraire de la Faculté de Droit et des Sciences Economiques de Nice

TOME XV

---

# LE STATUT DE CONTRIBUABLE

## Tome I : L'ÉLABORATION DU STATUT

PAR

**Jean-Claude MARTINEZ**

*Professeur de Droit Public et de Sciences Politiques*

*Facultés de Droit de Montpellier et de Rabat*

*Ecole Nationale d'Administration (Rabat)*

*Chargé de mission à l'Inspection générale des Finances du Maroc*

*AVANT PROPOS de*

**M. LAXAN**

*Inspecteur Général des Finances*

*Gouverneur du Crédit Foncier*

*Ancien Directeur Général des Impôts*

*P R E F A C E de*

**P. LALUMIERE**

*Professeur à l'Université  
de Paris I*

**G. PEQUIGNOT**

*Doyen honoraire de la Faculté de Droit  
de Montpellier*

|                                                                          |
|--------------------------------------------------------------------------|
| Ouvrage couronné d'une subvention<br>du Ministère d'Etat aux Universités |
|--------------------------------------------------------------------------|

**P A R I S**

**LIBRAIRIE GENERALE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE**

**R. PICHON et R. DURAND-AUZIAS**

20 et 24, rue Soufflot (5<sup>e</sup>)

**1 9 8 0**



I. S. B. N.

Edition complète : 2.275 - 01411 - X

Volume 1 : 2.275 - 01166 - 8

N° d'Editeur : 1832

## AVANT-PROPOS

*C'est avec plaisir que je réponds à l'appel de Monsieur Martinez pour un avant-propos de quelques lignes à son livre.*

*Ce qui frappe avant tout dans l'ouvrage considérable qui est aujourd'hui présenté au public, c'est la somme de recherches, d'investigations, de consultations, des plus classiques aux plus originales, qui se trouvent aujourd'hui et pour la première fois réunies. Les travaux de l'auteur ont été élargis de l'Hexagone aux pays de l'Amérique latine, de l'Afrique et du Moyen-Orient. Ainsi la documentation historique rassemblée et les études de droit comparé entreprises ont permis à Monsieur Martinez d'éclairer sous leurs différents plans — juridique, politique, sociologique — les sources modernes du statut du contribuable et l'ont conduit à une brillante synthèse sur l'état actuel de la souveraineté fiscale.*

*Les références aux textes et aux études doctrinales, voire philosophiques, sur la notion même de l'impôt et les principes qu'elle met en œuvre, sont d'une telle richesse qu'on peut sans doute les considérer comme exhaustives. Mais l'originalité de l'œuvre qui est aujourd'hui présentée à nos réflexions réside dans l'effort réalisé pour cerner le contenu actuel du consentement à l'impôt, suivant une enquête « in vivo », menée de manière méthodique et complète, à partir d'exemples concrets, utilisant à la fois les données statistiques, les archives des parties en cause et les entretiens directionnels ou libres.*

*Dans cette œuvre extrêmement foisonnante, l'ancien praticien de l'impôt retiendra le modèle des « orbites fiscales », défini comme un système clos dans lequel toute altération entraîne des réactions prévisibles selon des lois empiriquement connues. Cette situation se traduit, selon une expression qui n'emprunte plus rien au langage mécaniste, par la crainte du précédent, répandue, sans doute à l'excès, dans l'ad-*



ministration française, où elle censure l'imagination et freine les évolutions souhaitables.

Malgré ce, à l'intérieur de la représentation qui nous est proposée, ne faut-il pas mettre davantage en lumière l'importance d'une composante de ces forces antagonistes ?

Dans un ensemble, dont Monsieur Martinez a justement souligné qu'il est en perpétuel mouvement, ce qu'on peut appeler la force d'innovation — peut-être cette action en faveur de l'intérêt général que l'auteur range dans la pesanteur fiscale — conduit, sous l'influence de la doctrine et, sans doute davantage, de l'exemple des législations étrangères, à une modification du système dans le sens d'un progrès. Cette force d'innovation est exercée principalement par l'administration fiscale dont l'auteur souligne bien qu'elle participe toujours davantage à l'élaboration de la loi. On lui doit, par exemple, la création en 1948 de l'impôt sur les Sociétés ou encore la réforme de 1959 tendant à l'unicité de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le rôle de cette force centripète est prépondérant, notamment lorsqu'il s'agit de remédier aux défauts d'un système perverti à l'excès.

On notera, parallèlement, que la corporatisation du statut du contribuable, que l'auteur de l'ouvrage a excellemment mise en lumière, rencontre des limites. Certes, l'accord des organisations professionnelles est recherché, pour un bon fonctionnement du système fiscal, au niveau de la détermination des bases et des conditions d'application de l'imposition. Mais les principes généraux du statut, par exemple la répartition entre l'impôt direct et l'impôt indirect, le tarif de l'impôt sur le revenu ou l'échelonnement des taux de la T.V.A., s'ils sont bien conditionnés par la structure sociologique ou le niveau du développement économique, ne sont pas réellement négociables à proprement parler. A ce niveau, le contribuable n'a d'autre représentation que celle des parlementaires. La source principale du droit demeure bien ici la loi, même si le rôle du pouvoir législatif est, comme l'auteur l'a bien noté, relativement passif dans l'état de nos institutions. Le Parlement contrôle plus qu'il ne décide et l'administration, au sens large du terme, est pratiquement seule à détenir la possibilité de modifier le statut général.

Il faut savoir gré à Monsieur Martinez d'avoir, dans un domaine où la théorie néglige trop souvent une observation attentive des faits, apporté une contribution de tout premier ordre à l'analyse du concept

*moderne de la souveraineté fiscale. Il faut aussi lui savoir gré d'avoir traité une matière abstraite dans un style très personnel, avec une plume alerte, en retenant, ci et là, le mot ou l'image qui frappe.*

*C'est avec impatience que le lecteur attendra le second tome de l'ouvrage relatif aux applications du statut, qui viendra compléter la somme, déjà considérable, offerte à nos recherches et à nos réflexions.*

Max LAXAN.



## PREFACE

*La science fiscale comporte un ensemble de théories dont l'origine remonte à la Révolution Française. Du jour au lendemain, le système fiscal a subi un changement radical : alors que le système d'Ancien Régime s'était développé à partir du pouvoir d'imposition dévolu au monarque, le nouveau système fit du consentement préalable des citoyens-contribuables son centre de gravité. Le recours au peuple qui ne pouvait mal faire constituait la garantie essentielle contre l'arbitraire fiscal. Longtemps oublié, le contribuable prenait une place importante dans le nouveau système fiscal.*

*Dès 1970, la théorie juridique de l'impôt s'est progressivement construite à partir des données idéologiques et politiques léguées par la Révolution. Il apparut évident que, en raison du consentement populaire, seul le Parlement, expression de cette volonté, avait compétence pour voter l'impôt. Un principe fondamental était ainsi posé et inscrit dans les constitutions : seule la loi, ensemble de règles générales et impersonnelles, pouvait créer le prélèvement fiscal. Mais ce recours obligatoire à la loi ne parut pas une garantie suffisante : abandonné à lui-même, le législateur pouvait être égaré par les passions partisans. Il devait donc être guidé par une éthique de justice que les juristes, interprétant la volonté populaire, ont défini dans le principe célèbre de l'égalité de tous devant l'impôt.*

*Celui-ci, loin d'être une simple déclaration d'intention avait une valeur contraignante puisqu'il s'imposait au législateur lui-même. Pour lui donner toute l'efficacité souhaitable, sa portée exacte fut précisée sous forme de prescriptions que le législateur fiscal devait obligatoirement respecter. La première de ces prescriptions était celle de l'universalité de la taxation : l'équité exigeait que tous les biens ou toutes les personnes soient soumis à l'impôt : aucun privilège fiscal ne pouvait être toléré. La seconde prescription impliquait l'uniformité de la taxation, c'est-à-dire d'abord la prise en compte de la seule matière imposable (recours à l'impôt réel), ensuite l'application d'un taux uniforme pour tous les contribuables (recours à l'impôt proportionnel).*

*Pour que le contribuable bénéficie uniquement des dispositions de la loi qui constituent une garantie, il faut qu'il soit placé dans une situation légale et réglementaire. La perception d'un impôt a donc été soumise à une double autorisation légale : d'une part l'existence préalable d'une loi fiscale à portée générale et impersonnelle (qui peut être complétée par des décrets), d'autre part l'intervention de la loi annuelle du Budget qui rend applicable cette loi fiscale à une année déterminée. C'est la survenance du fait générateur (c'est-à-dire la réunion des conditions que la loi fiscale met à son application) au cours de l'année considérée qui rend automatiquement applicable à la situation individuelle du contribuable l'ensemble des dispositions légales et réglementaires en vigueur. Les services fiscaux ne disposent d'aucune liberté d'appréciation ; ils doivent se borner à appliquer les lois et règlements. Le contribuable se trouve soumis à des obligations fiscales qu'il ne peut récuser. Aucune convention ou contrat ne peuvent être conclus entre le contribuable et les services fiscaux en vue de déroger à l'application de la loi.*

*Cette théorie est toujours considérée aujourd'hui comme parfaitement pertinente. La patine dont elle est revêtue impose encore le respect et lui donne plus d'autorité. Certes des travaux dispersés l'avaient déjà contestée sur des points particuliers. Jean-Claude Martinez a eu le mérite de procéder à une étude minutieuse et exhaustive de cette théorie en montrant qu'elle n'avait plus une valeur explicative des réalités actuelles de la fiscalité. Chacun des éléments de cette théorie a subi une évolution plus ou moins accentuée. Le déclin de la loi, l'extension des compétences de l'administration fiscale, la nouvelle interprétation du principe d'égalité, la réapparition de la discrimination dans la technique de l'impôt depuis le début du siècle, l'utilisation de contrats ou de conventions entre le contribuable et l'administration ont enlevé toute valeur opératoire à la théorie de la situation légale et réglementaire du contribuable.*

*La mise en cause du statut du contribuable résulte aussi de la crise d'un autre principe, celui du consentement préalable à l'impôt. Le prélèvement fiscal ne peut avoir lieu que dans la mesure où les citoyens-contribuables y consentent par l'intermédiaire de leurs représentants élus ; en acquittant l'impôt, le contribuable ne fait, en définitive, qu'obéir à lui-même. Or, l'observation sociologique montre que cette théorie est devenue une fiction. Le corps électoral ne donne jamais à ses élus un mandat impératif concernant les types d'impôts qu'ils désirent. La méconnaissance profonde de l'opinion dans le domaine de la réglementation fiscale est à cet égard révélatrice. Tout au plus, le Parlement reçoit-il explicitement le mandat de limiter la charge fiscale sans que des indications bien précises lui soient données. Même sur ce point-là, le Parlement est désarmé. En effet, les dépenses publiques restent l'élément dynamique des finances publiques : historiquement, la progression des dépenses publiques s'est faite par bonds*



à la suite de grands cataclysmes sociaux (guerres mondiales, crise économique) ou au cours de longues périodes d'expansion économique. Il ne reste plus au Parlement qu'à accepter le taux de pression fiscale permettant d'assurer le financement des dépenses dont la croissance paraît dépendre d'automatismes échappant à la volonté humaine.

Le système fiscal français (et sans doute celui de tous les pays économiquement développés) ne repose pas sur une acceptation active du corps social. La grande masse de la population manifeste une ignorance ou tout au moins une indifférence à l'égard de son système d'impôts sur lequel elle n'exerce aucun influence directe. En fait, l'impôt est subi comme une fatalité : on ne peut pas faire autrement que de supporter le prélèvement fiscal. Loin d'être voulu consciemment, celui-ci est, en réalité, supporté passivement. Mais si l'impôt est subi, il n'est pas pour autant rejeté (sauf cas de révoltes fiscales). En fait, le devoir fiscal est devenu un conformisme social qui n'a plus besoin de justification. De façon générale, les contribuables ont une attitude apathique à l'égard de l'ensemble des impôts. Ils ont une double position négative : ni acceptation volontaire, ni refus délibéré.

Tout système social a horreur du vide : si le principe du consentement à l'impôt ne remplit plus la fonction qui lui avait été assignée, des mécanismes de substitution peuvent l'exercer à sa place. Jean-Claude Martinez montre que, sous des formes nouvelles, le consentement à l'impôt, fondement politique de prélèvement fiscal, réapparaît. Dans le cas français, certaines catégories sociales participent par l'intermédiaire de leurs organisations professionnelles à la détermination de leur propre fiscalité. On y trouve principalement des groupes sociaux non salariés : agriculteurs, industriels et commerçants, professions libérales. Par contre, les salariés qui constituent la partie la plus importante de la population active n'ont jamais été associés à des procédures de négociation ou même de consultation. En définitive, il s'agit d'une évolution du système fiscal caractérisée par la « corporatisation » de l'impôt réalisée par négociation directe entre les représentants de certaines catégories de contribuables et l'administration fiscale qui apparaît comme la véritable détentrice du pouvoir fiscal.

En démontrant que les théories classiques du statut du contribuable ou du consentement à l'impôt ne rendent plus compte des réalités fiscales d'aujourd'hui, Jean-Claude Martinez ouvre des perspectives sur les changements qui affectent en profondeur les systèmes fiscaux des pays développés. Le rôle grandissant des administrations fiscales, le déclin de la loi, le perfectionnement croissant des techniques d'imposition et de recouvrement, l'informatisation de l'ensemble des données sont autant d'éléments qui, par leurs enchaînements préparent à terme une mutation des systèmes fiscaux. On assiste, en effet, à une progressive rationalisation de la fiscalité en vue d'obtenir une efficacité accrue. Au cours des cinquante dernières années, les techniques fiscales se sont

*profondément perfectionnées, d'abord dans le domaine de l'imposition (procédé du tiers-déclarant) et de recouvrement (procédé du tiers-versant). Mais cette rationalisation croissante implique à terme l'abandon de certaines valeurs qui avaient constitué le fondement du système fiscal issu de la Révolution.*

*Le système fiscal acquiert de nouvelles caractéristiques qui devraient se développer dans l'avenir. La réglementation fiscale sera préparée par l'administration des impôts après des négociations avec les états-majors des groupes sociaux les mieux organisés ; le Parlement se bornera à entériner les projets établis en dehors de lui. Ces négociations permettront de conclure des accords politiques qui détermineront une certaine répartition de la charge d'impôts entre les groupes sociaux qui ne correspondra pas forcément à des objectifs de justice. La masse de la population n'aura plus son mot à dire ; elle sera la grande absente du système fiscal, sauf révoltes fiscales épisodiques. Écartée lors de l'élaboration de la réglementation fiscale, cette même masse de population ignorera la charge fiscale exacte qui lui sera réclamée en raison du recours de plus en plus généralisé au tiers-déclarant et au tiers-versant (c'est-à-dire aux entreprises).*

*Le système fiscal pourra alors fonctionner comme une machine bien huilée. L'administration fiscale assurera d'abord l'élaboration de la réglementation en liaison avec les organes dirigeants des groupes sociaux professionnels, ensuite l'application de cette réglementation avec les entreprises chargées à la fois de déterminer la matière imposable et d'assurer la perception de l'impôt. Le contribuable ne participera pas à ces processus : les garanties accordées au contribuable apparaîtront comme une survivance historique même si elles sont encore utilisées par des personnes appartenant à des catégories de non salariés.*

*En fait, le système fiscal amorce une transformation qui avait été décrite par Max Weber dans son étude sur la sociologie du droit. Les systèmes sociaux tendent à se rationaliser pour atteindre à une plus grande efficacité. Le droit n'a pas échappé à cette évolution ; il devient une pure technique susceptible d'assurer une meilleure cohésion sociale. Mais pour atteindre cet objectif, il doit renoncer à l'éthique religieuse, morale ou philosophique dont il avait été à l'origine imprégnée. C'est la voie dans laquelle paraissent s'engager les systèmes fiscaux des pays développés. L'élément technique devrait prédominer reléguant au second plan les éléments politiques et idéologiques sur lesquels s'étaient constituées les fiscalités modernes à la fin du XVIII<sup>m</sup><sup>e</sup> siècle.*

*L'ouvrage de Jean-Claude Martinez doit être attentivement lu. Il marque un renouveau des travaux sur la théorie fiscale dans la mesure où il confronte les enseignements doctrinaux issus du passé avec les réalités actuelles de l'impôt. Il ouvre la voie à une meilleure connaissance du fonctionnement réel de notre système fiscal.*

*Tout autant que le droit fiscal et de science des finances, l'étude entre dans le cadre de la science administrative, voire de la science politique. L'auteur n'a ménagé aucune recherche pour livrer à la réflexion du juriste, non seulement des textes de lois, de règlements, d'instructions et de circulaires administratives, mais aussi une observation étendue et objective des faits : ainsi a-t-il recueilli une information de première main abondante et en grande partie inédite.*

*Son enquête l'a d'abord conduit vers l'Administration qui a accepté de lui ouvrir certains de ses dossiers, puis vers les organisations professionnelles telles que le C.N.P.F. ou la F.N.S.E.A. Plus récemment, il a réalisé deux sondages nationaux pour lesquels il a obtenu le concours de l'Ordre des Experts-Comptables et de l'Institut des Conseillers fiscaux.*

*N'était-il pas, dès lors, tentant de confronter nos problèmes fiscaux français, les conditions dans lesquelles ils se posent et les solutions qu'ils reçoivent, aux problèmes fiscaux des pays étrangers ? L'ouvrage s'ouvre très largement sur le droit fiscal comparé : l'information sur un tel sujet, jusqu'ici bien lacunaire, prend une dimension d'un considérable intérêt.*

*Théoriciens du droit fiscal et administratif, spécialistes de science politique ou administrative, juges du contentieux fiscal, administrateurs actifs, responsables professionnels, hommes politiques, voire internationalistes, comparatistes ou historiens, nombreux sont ceux qui pourront trouver dans l'ouvrage de M. Jean-Claude Martinez tant d'utiles renseignements que de sujets de réflexions fécondes.*

Pierre LALUMIERE

Professeur de l'Université  
de Paris I

Georges PEQUIGNOT

Doyen honoraire  
de la Faculté de Droit  
et Sciences économiques  
de Montpellier



## REMERCIEMENTS

*Pour beaucoup, la matière première de cet ouvrage provient de sondages d'opinion, d'interviews, de recherches dans des archives administratives et plus généralement d'enquêtes sur le terrain.*

*Sans la coopération d'un très grand nombre de personnes, bien des informations m'auraient été, par conséquent, inaccessibles. Aussi, je tiens à remercier les parlementaires, les fonctionnaires, notamment de l'Administration fiscale et de l'Assemblée Nationale, les experts-comptables, les conseillers fiscaux et les dirigeants des Ordres professionnels et des organisations professionnelles qui m'ont apporté leur concours.*

*Tout spécialement, je remercie M. Ph. Rouvillois, directeur général des Impôts, dont l'autorisation d'accès auprès de ses services et surtout des archives du Service de la législation fiscale m'a amené une information essentielle.*

*Je remercie M. le sénateur de l'Hérault Ch. Alliès et MM. les députés ou anciens députés J.-P. Cot, J. Foyer, G. Frêche et Ch. Josselin pour avoir accepté de répondre à mes questionnaires et de poser, à ma demande, diverses questions écrites à M. le ministre des Finances ou du Budget.*

*Je remercie M. le président Poussière, M. le Conseiller d'Etat L. Melh et M. Delmas-Marsalet qui ont été des guides précieux dans le décryptage de la jurisprudence du Conseil d'Etat.*

*Mes remerciements particuliers s'adressent aussi à M. G. Egret, chef du service fiscal du C.N.P.F.; à M. A. Timbart, responsable de la fiscalité internationale du C.N.P.F., et à M. Degrégori, responsable de la fiscalité à la F.N.S.E.A.*



*Je remercie M. J. Mouterde, président-directeur général de la Société juridique et fiscale de France ; M. Puyraveau, président de l'Institut Français des Conseils Fiscaux, et M. P. Saumet, notamment pour avoir pris en charge l'organisation matérielle d'un sondage national auprès des conseils fiscaux. Je remercie également M. Salustro et M. H. Vitrolles, président et ancien président du Conseil national de l'Ordre des experts-comptables, pour avoir assuré l'organisation matérielle d'un sondage auprès des experts-comptables et comptables français.*

*Je remercie M. Alaoui, directeur général des Impôts au Maroc, et M. A. Kohen, chef du Service marocain des conventions fiscales internationales, pour leur assistance sur la fiscalité marocaine et africaine.*

*Je remercie M. le doyen L. Trotabas, M. le doyen G. Péquignot, M. le doyen G. Vedel, M. le Conseiller d'Etat L. Mehl, M. Cozian, M. P. Lalumière, M. F. Oulès et M. H. Vidal, pour la lecture, à des titres divers, du manuscrit de cet ouvrage.*

*Enfin, M. Booy, bibliothécaire du Bureau de documentation fiscale d'Amsterdam et M<sup>me</sup> Karin Baumgartel, interprète à l'O.N.U., voudront trouver mes remerciements pour leur assistance dans les recherches bibliographiques étrangères et les traductions.*

# S O M M A I R E

## TOME I :

### L'ELABORATION DU STATUT DE CONTRIBUABLE

#### *TITRE PRELIMINAIRE INTRODUCTIF*

CHAPITRE I. — L'évolution du donné fiscal.

CHAPITRE II. — L'ébranlement du construit doctrinal.

#### TITRE I :

##### L'EXTENSION DE L'ACTIVITE NORMATIVE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

(Le déclin de la légalité de l'impôt et de ses implications)

CHAPITRE I. — L'étendue de l'activité normative de l'administration fiscale.

CHAPITRE II. — Le contrôle de l'activité normative de l'administration fiscale.

#### TITRE II :

##### L'INTERVENTION DES CONTRIBUABLES DANS L'ELABORATION DE LEUR STATUT

(Le renouveau du consentement à l'impôt et ses implications)

CHAPITRE I. — La négociation des sources formelles du statut de contribuable.

CHAPITRE II. — Le consentement à l'impôt comme source matérielle du statut de contribuable.

## TOME II :

### LES APPLICATIONS DU STATUT DE CONTRIBUABLE

#### TITRE I :

##### LE CONSENSUALISME DANS LA PROCEDURE D'EVALUATION DE LA DETTE FISCALE DU CONTRIBUABLE

CHAPITRE I. — La possibilité du consensualisme dans la procédure d'imposition : analyse théorique.

CHAPITRE II. — La réalité du consensualisme dans la procédure d'imposition : observation de la pratique.

#### TITRE II :

##### LA SUBJECTIVITE DANS LA DETERMINATION DU MONTANT DE LA DETTE FISCALE DU CONTRIBUABLE

CHAPITRE I. — Les facteurs de la subjectivité.

CHAPITRE II. — L'étendue de la subjectivité.



# TITRE PRELIMINAIRE

## INTRODUCTIF

1. — C'est un fait d'observation aisément vérifiable. La doctrine française du droit fiscal ne s'intéresse que peu au contribuable.

Les plus diverses analyses sont consacrées à la notion d'impôt, chaque fiscaliste en a fait la théorie générale, mais pour le contribuable rien de semblable. Sa situation juridique ne retient pas l'attention. Aucune étude ne lui est consacrée. Il est « le parent pauvre. La cendrillon dont on ne s'occupe point » (1). Le concept oublié des fiscalistes.

---

(1) L. Trotabas, R.S.L.F. 1928, p. 203. Le phénomène ne date pas du XX<sup>e</sup> siècle. Déjà l'encyclopédie méthodique de Diderot et d'Alembert consacrait plusieurs dizaines de pages au mot *Impôt* mais une seule phrase au mot contribuable : « *F.m. par lequel on désigne toute personne sujette aux impositions, comme les tailles, la capitation, les vingtièmes, etc...* », Encyclopédie, 2<sup>e</sup> éd., tomes consacrés aux finances, tome second. Toutes les études fiscales sont centrées sur l'impôt. Ainsi, E. Allix, *Traité élémentaire de Science des Finances...*, 4<sup>e</sup> édition 1921, livre V, p. 353 ; G. Jèze, *Cours élémentaire de Science des Finances...* 1909, p. 645 ; P.M. Gaudemet, *Précis de finances publiques*, Cours de droit, Paris 1972-1973, p. 283 ; seuls quelques auteurs français consacrent un paragraphe au contribuable : L. Trotabas, *Précis de finances publiques*, 1970, p. 484 ; P.H. Teitgen, *Cours de finances publiques* 1962-1963, p. 535 ; P. Lalumière, *Le système fiscal*, 1973-1974, p. 59, Librairie Montaigne, Bordeaux. A l'inverse, la doctrine étrangère s'intéresse au contribuable. Pour la Belgique cf. Camille Scaileur, *le contribuable et l'Etat*, 1961. J. Van Houtte, *Principes du droit fiscal belge*, 1958, p. 36 pour le « *statut de droit public du contribuable* ». Pour la doctrine de langue espagnole, cf. E.F. Zavala, *Elementos de finanzas publicas...*, Mexico 1974. L'auteur note ainsi : « *El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto.* » p. 53 à 120. Pour l'Italie : A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, 1967, p. 329 ; A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1968, p. 106. Pour le Portugal, P. Soares-Martinez, *Da Personalidade tributária*, Lisboa, 1953, p. 313. En langue portugaise, cf. surtout A.J. Franco de Campos, *Das garantias jurídicas no direito tributario*, in *Direito tributario*, vol. 3, Sao Paulo, 1971, p. 163 sur « *O estatuto do contribuinte* ». Pour la doctrine allemande, cf. Ottmar Bühler, *Lehrbuch des steuerrechts*, Berlin, *Allgemeines steuerrecht*, 1927 ; K. Tipke *Steuerrecht*, 1974. Sur l'intérêt de ces analyses de droit comparé, cf. L. Mehl, *L'apport du droit comparé au droit fiscal français*, *Livre du centenaire de la société de législation comparé*, 1969.

Certes, parfois quelques développements généraux semblent lui être consacrés, aux chapitres du recouvrement de l'impôt ou des garanties d'impositions. Mais quelle que soit leur importance, ce n'est qu'incidemment que ces développements en viennent à traiter du payeur de l'impôt, en aparté d'une théorie qui ne lui est pas réservée.

*L'impôt reste toujours le centre des études doctrinales et si le contribuable est sujet, il l'est de la fiscalité sans doute, mais jamais des fiscalistes (2).*

On en arrive dès lors à cette situation paradoxale où les spécialistes d'une discipline négligent la notion qui en conditionne pourtant l'existence même. L'attitude est surprenante. En apparence seulement. Elle s'explique en fait par des raisons circonstanciées et par un apriorisme idéologique latent.

Le présupposé idéologique concerne le fondement du phénomène fiscal.

2. — Pour la doctrine quasi unanime, les origines de la fiscalité se résument en la formule : « *Au début était la souveraineté fiscale...* ». Le souverain veut l'impôt. Il l'établit. Et le contribuable n'apparaît qu'ensuite. Il n'est donc que la conséquence médiate de la volonté souveraine. Pourquoi, dans ces conditions, les fiscalistes s'intéresseraient-ils à l'effet second de la souveraineté fiscale, en négligeant l'effet premier : à savoir l'impôt ? Ce serait quitter la réalité pour son reflet et s'intéresser dans « la caverne fiscale » aux ombres du réel. Un tel choix ne serait pas platoniciennement sage.

D'autant moins d'ailleurs, et ce sont les raisons circonstanciées de la position doctrinale, que la Révolution ayant amené la légalité de l'impôt, l'égalité devant la loi et un système fiscal incidaire, la situation juridique du contribuable ne saurait poser de problème. Elle se ramène à la simple situation d'une personne imposée d'après des règles fixées par la loi. Autrement dit à une situation de type général et impersonnel.

Quoi de plus justifié dès lors que le silence doctrinal ? *Les concepts heureux n'ont pas d'histoire et nul besoin d'étude.* La doctrine classique s'en était persuadée et, l'habitude aidant, la doctrine moderne s'en est contentée. Tant et si bien qu'au XX<sup>e</sup> siècle comme au XIX<sup>e</sup> siècle, l'analyse de la situation du contribuable s'ouvre et se termine sur la seule affirmation de son caractère statutaire.

3. — Et pourtant, de la *paix fiscale* du XIX<sup>e</sup> à la révolte du poujadisme, de l'adhésion à l'impôt au « *parti contre l'impôt* » (3), des « *quatre vieilles* » à l'impôt sur le revenu et de l'octroi à la T.V.A., tant d'éléments ont changé au monde de la fiscalité que le doute est permis sur la totale validité des postulats classiques.

(2) Parmi bien d'autres, M. F.P. Deruel est significatif de la doctrine fiscale française. On le voit parler du « *statut constitutionnel de l'impôt* », mais pas de celui du contribuable. La preuve en matière fiscale, thèse Paris 1962, p. 212.

(3) Parti politique danois de 1973 représenté au Folketing, cf. *infra* § 358.



L'idée de souveraineté s'est dégradée dans ses excès. Ce qu'il en reste, dans son expression fiscale, se heurte à la volonté grandissante des payeurs de l'impôt de participer à leur propre imposition. Le vieux principe du consentement à l'impôt, que l'on disait éteint, est redécouvert par les représentants corporatifs des contribuables, à défaut des représentants parlementaires (4).

Parallèlement, la légalité de l'impôt n'est plus ce qu'elle était ou ce qu'elle devrait être. L'égalité devant l'impôt n'est plus ce que l'on souhaitait ou ne l'est toujours pas. Quant à l'impôt réel, indiciaire et de répartition, il a cédé la place à un système fiscal fait de personnalisation, de déclaration contrôlée et de quotité.

4. — Il n'est pas jusqu'au contribuable qui n'ait sociologiquement changé. *Hier il était zéphyr. Aujourd'hui il est gullivérien.* Et si le grand-père de Jean Monnet mettait son costume du dimanche pour aller payer ses impôts (5), dans les mêmes circonstances certains contribuables contemporains auraient plutôt tendance à mettre une tenue de parachutiste (6).

C'est dire que les choses de la fiscalité ne sont plus ce qu'elles étaient. Tous les traits du précédent système fiscal, qui mettaient le contribuable dans la plus simple des situations juridiques, se sont profondément modifiés.

Dès lors, *au nom du réalisme du droit fiscal, tant de fois souligné par la doctrine, mais trop de fois absent des études doctrinales, il faudrait bien reconnaître que le construit de la théorie classique ne correspond plus à ce nouveau donné.*

5. — Au surplus, même en l'absence de toute évolution, la théorie classique est déjà en difficulté. Elle ne peut enserrer, dans une synthèse explicative sans faille, l'ensemble des faits fiscaux. Sur quelques éléments essentiels, la logique de son développement est prise en défaut. Il en va ainsi sur la question quasi théologique de la naissance de l'obligation fiscale (7). Depuis toujours, les auteurs s'opposent dans des controverses sans fin sur le point

(4) Ch. Cadoux, Du consentement à l'impôt, R.S.F. 1961, p. 427.

(5) Mémoires, Fayard 1976, p. 38.

(6) J.-C. Martinez, La protection de l'Administration fiscale contre les contribuables, in *Mélanges*, R.E. Charlier, à paraître. 130 plaintes ont été déposées en 1978 pour des agressions commises contre des agents du fisc. J.O. Doc. Ass. Nat. 1979 n° 1292 p. 31.

(7) Cf. F. Von Myrbach-Rheinfeld, Précis de droit financier, Paris 1910, p. 202 à 205. P. Damerville, La nature juridique de la créance d'impôt, Paris 1937. J. Dufour, La formation de la créance fiscale, Gazette d'Alexandrie 1954-1955, n° 52, p. 1 à 12, repris à la R.S.F., 1961, p. 211. G. Jèze, Le fait générateur de l'impôt, R.S.L.F., 1937, p. 604 à 624. Georges Morange, Le fait générateur dans le mécanisme juridique de naissance de la créance d'impôt R.S.L.F., 1943, p. 319 à 348 et R.S.L.F., 1944, p. 133 à 157. Surtout Fernando Sainz de Bujanda, El nacimiento de la obligación tributaria, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, n° 58, juin 1965, pp. 243 à 367, suite n° 59, pp. 511 à 571. A.D. Giannini, *op. cit.*, p. 180 et s. Pour la doctrine suisse, cf. E. Blumenstein, System des Steuerrechts, Zürich 1954, p. 168 et s.. Pour un résumé des théories allemandes, cf. R. Schranil, Besteuerungserrecht und steueranspruch, Leipzig 1925, pp. 75 et s.. Pour une synthèse, cf. J.C. Martinez, Le statut de contribuable, thèse Montpellier, 1975, multigraphiée, vol. 1 p. 42 à 61.

de savoir si l'obligation fiscale du contribuable naît avec le fait générateur (8) ou avec l'acte d'imposition (9).

6. — Au plan philosophique même, la théorie de la situation générale et impersonnelle soulève les plus délicats problèmes par la « contradiction monumentale » qui paraît l'habiter. Cette explication conduit en effet à affirmer que la situation générale et impersonnelle est d'abord une situation permanente. C'est-à-dire que l'utilisation ne la fait pas disparaître. Par là, on retrouve la conception Kantienne du droit défini par son « atemporalité ». « Le temps du droit est... le temps qui se nie toujours lui-même comme temps : les lois sont ». Elles « se donnent à l'esprit comme ayant toujours été et comme devant toujours être ». Mais si les lois doivent être pensées en leur « atemporalité », qui justifie la permanence des situations générales et impersonnelles qu'elles engendrent, aucun changement ne saurait être admis. Le changement en effet introduirait dans ce qui « est », c'est-à-dire la loi, le « devenir » et le « passé ». Il serait par conséquent « l'inversion de l'essence du droit », dont on sait qu'elle réside dans l'atemporalité (10). Aussi Kant, condamne-t-il, dans la doctrine du droit, toute atteinte à la loi. « Une loi... est si sacrée..., qu'au point de vue pratique, la mettre en doute, donc en suspendre l'effet un moment, est déjà un crime... ». Mais alors, la loi ne pouvant être modifiée, pour respecter son atemporalité, la question du progrès se pose en termes presque insolubles : « Comment remédier à ce qui est ? Comment modifier ce qui doit être tenu pour absolument existant ? L'insoluble réside dans ce dilemme : ou on modifie la loi et on touche à son atemporalité essentielle, ou on respecte celle-ci et on ne peut plus progresser. Mais affirmer, comme le fait la théorie classique, suivant d'ailleurs en cela Kant, que la loi crée une situation à la fois permanente et modifiable, c'est poser au plan de la logique philosophique une immense contradiction.

Autrement dit, d'emblée, dans sa logique même, la théorie qui décrit le contribuable comme étant dans une situation générale et impersonnelle n'est pas satisfaisante. Elle ne répond pas à toutes les questions.

7. — Mais au-delà de ces difficultés internes, c'est surtout lorsqu'on en vient à la confronter au réel que la théorie statutaire révèle toutes ses insuffisances.

Décrire le contribuable dans une situation objective faite de permanence (11), de « tangibilité » (12), et d'inopposabilité des situations subjectives (13), est une systématisation par trop idéalisée de la réalité observable. De même, affirmer dans les doctrines et proclamer dans les constitutions, un principe d'égalité devant l'impôt (14) tient plus de l'incantation juridique

(8) G. Morange, *op. cit.* p. 322. G. Jèze, *op. cit.* p. 607. Aussi F.P. Deruel, la preuve en matière fiscale, thèse Paris 1962, p. 198, 210-211.

(9) A. Berli, *Principi di diritto tributario*, vol. 3, L'accertamento, Milano 1964. Allorio, *Diritto processuale tributario*, 1955 p. 921. Pour un résumé de la thèse d'Allorio, Berli, *op. cit.* p. 355 à 362. Sur tous ces points cf. J.C. Martinez, thèse Montpellier 1975, tome 1 p. 43 et s.

(10) A. Philonenka, Introduction à la Métaphysique des mœurs, Doctrine du droit, de Kant, Librairie philosophique J. Vrin, 1971, p. 48 à 50.

(11) M. Hauriou, Principes de droit public, 1910 p. 204-205. Esmein, *Éléments de droit constitutionnel*, 1903 p. 788. J.C. Martinez, Le statut de contribuable, *op. cit.* pp. 10 et s.

(12) Esmein, *op. cit.* p. 15. J.C. Martinez, *op. cit.* p. 12.

(13) L. Trotabas, la nature juridique du contentieux fiscal, *Mélanges Hauriou*, p. 749. E.F. Zavala, *op. cit.* pp. 159-164.

(14) J.C. Martinez, *op. cit.* p. 17 et s.

que du vécu sociologique. Quand bien même le Conseil Constitutionnel (15) et le Conseil d'Etat (16) paraîtraient sanctionner un tel principe.

Comment pourrait-il d'ailleurs y avoir égalité et par conséquent généralité de la situation faite aux contribuables, lorsque le degré de la connaissance fiscale varie d'une catégorie socio-professionnelle à l'autre ? Sans parler des inégales possibilités d'évasion et de fraude... (17).

Autant dire que les faits observables contredisent en partie une théorie devenue inadaptée. L'évolution de la réalité fiscale (chapitre I) l'a mise en porte à faux en ébranlant les postulats sur lesquels elle reposait (chapitre II).

---

(15) C.C. 27 décembre 1973, R.S.F. 1976 p. 645. Les grandes décisions du Conseil Constitutionnel, 1976, p. 340.

(16) P. Delvolvé, Le principe d'égalité devant les charges publiques, 1969.

(17) Conseil des impôts, rapports J.O. Doc Adm. 3 août 1972, pp. 73 à 86 ; juillet 1977, p. 107 et s. Aussi rapport 1979. p. 157. Pour une bibliographie sur la fraude, cf. J.C. Martinez, *op. cit.* tome 1 § 19.

## CHAPITRE I

L'EVOLUTION DU DONNE FISCAL :  
SON OBSERVATION

8. — L'évolution concerne les différents éléments de la réalité fiscale, qu'il s'agisse du système fiscal (Section 1) ou des sujets de la fiscalité (Section 2).

## SECTION 1

## L'EVOLUTION DU SYSTEME FISCAL

Pour l'essentiel, les éléments du système fiscal français (§ 2) trouvent leur origine dans les réformes de la première moitié du XX<sup>e</sup> siècle (18). C'est vrai pour l'impôt sur le revenu, les taxes sur le chiffre d'affaires ou l'impôt sur les sociétés. Toutefois, avant de s'extérioriser dans la législation ou les structures du système fiscal, ces changements s'y étaient déjà manifestés dans les soubassements (§ 1<sup>re</sup>).

## PARAGRAPHE 1

## L'évolution des soubassements du système fiscal

« Chaque régime social, écrivait Hauriou, a son espèce de droit qui lui est particulièrement adapté, dont la tonalité répond non seulement à des

---

(18) Le système fiscal est défini comme « *un ensemble de processus permettant... d'assurer une répartition autoritaire des charges publiques entre les citoyens...* » P. Lalumière, *Le système fiscal 1973-1974*, p. 1, Librairie Montaigne, Bordeaux. Alain Barrère définit le système fiscal comme « *l'organe institutionnel chargé d'assurer le prélèvement ; il se définit par ses mobiles, sa technique, son organisation* », *Institutions financières* 1972, p. 185.

circonstances extérieures mais à une sensibilité juridique des hommes (19). Formulée pour le droit en général, la remarque peut s'appliquer au droit fiscal en particulier. « La fiscalité, le système économique et le milieu social, sont en effet... dans une situation de dépendance réciproque » (20).

Inséré dans l'environnement socio-économique, le système fiscal en perçoit les exigences par le biais du système politique. C'est dire qu'il est tributaire de l'un et de l'autre. Les changements affectant ses assises socio-économiques (B) comme ses assises politiques (A) ne le laissent pas indifférent.

#### A. — Les changements dans les assises politiques du système fiscal

9. — En matière fiscale, « le facteur politique joue un rôle déterminant. Souvent, telle solution, qui serait techniquement préférable, politiquement se révélera impossible » (21). La contradiction s'explique. « Le système fiscal est partie intégrante du système politique » dont il apparaît parfois comme l'instrument qui lui permet « d'apporter des réponses aux demandes formulées par l'ensemble de la société » (22). Cette situation entraîne pour lui deux séries d'effets. D'abord il reçoit de l'environnement politique « les croyances justificatives dont il a besoin (23). Ensuite il en ressent tous les changements qui peuvent l'affecter, notamment dans son organisation institutionnelle. En d'autres termes, parce que les institutions politiques (2°) et les idéologies politiques (1°) font partie du soubassement politique de la fiscalité, l'évolution qui les traverse se répercute sur le système fiscal.

##### 1°) *Les changements dans les idéologies politiques*

Selon une analyse maintes fois reprise, l'évolution des croyances politiques s'est faite du libéralisme triomphant du XIX<sup>e</sup> siècle aux socialismes du XX<sup>e</sup> siècle. Dans la conception du rôle du pouvoir politique, cette évolution s'est traduite par les formules de l'*Etat gendarme* et de l'*Etat faustien*. A chacune de ces étapes de l'idéologie politique a correspondu une idéologie fiscale. Autrement dit, si « toute société tend à définir un système de valeurs,

(19) Principes de droit public, p. 624.

(20) Christian de Brie, Charpentier, La politique fiscale de la V<sup>e</sup> République, thèse Paris, 1972, t. I, p. 54.

(21) J. Laferrière, M. Waline, Traité élémentaire de science et législation financières, Paris, 1952, p. 252.

(22) P. Lalumière, *op. cit.* p. 2. Sur le cadre politique et idéologique des finances, cf. L. Philip, Finances publiques 1971, p. 68 et s. J. Percebois, Fiscalité et croissance, 1977 p. 3-12.

(23) P. Lalumière, *op. cit.* p. 2. L. R. Casado Hidalgo, Temas de hacienda publica, Caracas 1978, p. 42 et s.



d'objectifs et d'impératifs qui caractérisent son idéal politique, cette axiologie comporte des applications au domaine de l'impôt » (24). L'Etat gendarme se complète ainsi de la théorie de l'*impôt échange* ou de l'*impôt contrat*. L'Etat faustien au contraire a recours à la théorie de l'*impôt solidarité*.

10. — Cette ligne évolutive, décrite par tous les auteurs, est pourtant incomplète. Conduisant de l'Etat gendarme à l'Etat faustien, l'évolution s'est en effet poursuivie. L'idéologie politique semble s'être enrichie aujourd'hui d'une nouvelle dimension : celle de la participation. L'individu tend à réclamer une participation plus active et plus réelle aux mécanismes d'un pouvoir qui n'est plus perçu comme une entité d'essence particulière mais comme un simple partenaire. On peut donc parler d'une conception de l'*Etat partenaire* (b) après les idéologies passées de l'Etat faustien et de l'Etat gendarme (a).

a) *Les idéologies fiscales passées : la fiscalité de l'Etat gendarme et de l'Etat faustien.*

On le sait, 1789 a voulu créer un Etat qui garantisse la liberté de la propriété privée et des contrats, mais qui n'intervienne pas dans la vie économique (25). C'est l'origine de « l'Etat gendarme, gardien de la propriété privée et garant de la liberté... » (26). De ces principes, posés dans la Déclaration des droits de l'Homme de 1789, « les philosophes de la Révolution et leurs successeurs en ont déduit toute une série de conséquences. D'abord, « la propriété étant un droit inviolable et sacré », toute atteinte au patrimoine de l'individu est forcément un mal. Lorsque ce mal est nécessaire, ce qui est le cas du prélèvement fiscal, il s'agit de le limiter aux strictes exigences de la nécessité. On y parvient techniquement, en posant le principe de l'interprétation stricte des lois fiscales, mais aussi, de façon plus générale en affirmant l'autonomie de la volonté de l'individu. « L'individu n'est lié que par sa volonté, directement dans le contrat, indirectement et tacitement lorsque l'obligation est imposée par la loi. Celle-ci n'étant que l'expression de la volonté générale » (27). Le volontarisme devient donc la source de toutes les obligations et le moyen de protéger la liberté comme la propriété.

11. — Au plan fiscal, cette « excellence de la volonté » conduit à réaffirmer le vieux principe du consentement à l'impôt et à justifier le prélèvement fiscal par des explications consensuelles du type de l'*impôt échange*, de l'*impôt contrat* ou de l'*impôt assurance*. On voit ainsi « la plupart des partisans du libéralisme « adopter l'idée de l'*impôt contrepartie* » basée sur une conception individualiste de la nature humaine (28). C'est le cas de théoriciens aussi divers que Mirabeau, Adam Smith, Bastiat, Prou-

(24) L. Mehl, Science et technique fiscales, Paris 1959, t. I, p. 309.

(25) Henri Delorme, L'impôt à l'époque du capitalisme monopoliste d'Etat, 1965, p. 181.

(26) Op. cit., p. 181. J. Wolff, La conception des finances publiques en France au XIX<sup>e</sup> siècle, R.S.F. 1977 p. 421 et s.

(27) H.J. Mazeaud, Droit civil, 1969, tome 2, p. 92-93.

(28) C. Scailteur, Le contribuable et l'Etat, p. 31. Eléments de science des impôts, op. cit. t. I, p. 61. Pour un résumé des principales doctrines, cf. Scailteur, El deber fiscal, 1963, p. 9 à 37.

(29) Cf. Pierre le Vey, L'importance et le rôle de la théorie de l'impôt chez Proudhon, Mémoires D.E.S. Science politique, Paris I, 1972. Cf. E. Allix, op. cit. p. 360.

dion (29) ou Leroy-Beaulieu (30). Ce dernier, critiquant toutes les théories de « l'impôt échange de services », n'en arrive pas moins à une définition du même type, après un raisonnement assez contradictoire. L'impôt lui apparaît comme le « *prix des services que rend ou qu'a rendus l'Etat* ». Il est vrai qu'il ajoute : « il représente en outre la part que chaque citoyen, par l'application du principe de solidarité nationale, doit supporter dans les charges de toute sorte qui pèsent sur l'Etat » (31). Dépasant l'idéologie de l'Etat gendarme, l'auteur du « *Traité de la science des finances* » fait donc référence à l'idée de solidarité qui va dominer l'idéologie de l'Etat faustien.

Bien que d'origine et d'essence diverses, les différentes idéologies apparues à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, socialisme, catholicisme social ou solidarisme, se rencontrent toutes sur la volonté d'améliorer le sort des catégories sociales affectées par le développement industriel.

12. — L'Etat apparaît alors comme l'organe de recours pour la réalisation de cet objectif. On ne cherche plus à se prémunir contre lui. Mais à se prémunir grâce à lui. Dans un premier temps, il lui sera simplement demandé, avec Léon Bourgeois (32), d'améliorer le sort des classes pauvres. Puis, d'étape en étape, on exige de lui qu'il assure et qu'il assume la sécurité, la santé et le travail, comme la culture et le loisir ou en bref le bonheur et l'utopie. C'est ce qu'expriment les textes de droit positif en déclarant que « *la Nation... garantit à tous... la protection de la santé, la sécurité matérielle, le repos et les loisirs* » (33). De gendarme, l'Etat se transforme en puissance tutélaire par un mouvement qui réactualise Hegel.

Cette nouvelle idéologie de l'Etat ne débouche plus sur le principe juridique de l'autonomie de la volonté et du consensualisme. L'échange a fait place, en effet, à la « *distribution* » des éléments matériels du « *bonheur* » dans le cadre d'un *mécénat public*. Le volontarisme qui convenait pour assurer une *justice commutative* devient

(30) Pour Locke par exemple, « l'impôt a un caractère bilatéral et commutatif. Il n'est légitime qu'à condition d'être consenti par les individus et d'avoir pour contrepartie la protection de leur vie, de leurs libertés et leurs biens », Du gouvernement civil, cité par C. Scaileur, Le contribuable et l'Etat, p. 26.

L'idée se retrouve chez Montesquieu qui définit, au livre XIII de l'Esprit des lois, les revenus de l'Etat comme « *une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement* ». Définition reprise par Mirabeau dans son « *Adresse aux Français* », cité par Leroy-Beaulieu, Traité de la science des finances, 8<sup>e</sup> éd., t. I, p. 147. A. Smith soutient aussi la thèse de l'impôt contrepartie en affirmant que « *les sujets d'un Etat doivent contribuer au soutien du gouvernement, chacun le plus possible, en proportion du revenu dont il jouit sous la protection de l'Etat* », The wealth of Nations, London 1910, ed. Dent and Sons, p. 307. Plus nettement, E. Girardin écrit de l'impôt qu'il « *est et ne doit être qu'une prime d'assurance payée par tous les membres d'une société... à l'effet de s'assurer la pleine jouissance de leurs droits...* », Cité in Répertoire L. Béquet de droit administratif, 1900, t. 17, p. 503. Affirmation partagée par Bastiat : « *Quand Jacques Bonhomme donne cent sous à un fonctionnaire contre un service réellement utile, c'est exactement comme quand il donne cent sous à un cordonnier contre une paire de souliers. Donnant donnant, partant quittes. Mais, quand Jacques Bonhomme livre cent sous à un fonctionnaire pour n'en recevoir aucun service..., c'est comme s'il les livrait à un voleur...* » Cité par C. Scaileur, op. cit. p. 31. Sur l'histoire des doctrines fiscales en France, cf. C. Rosier, Traité théorique et pratique de législation financière, 1926, t. I, p. 175 à 205.

(31) Traité op. cit. t. I, p. 151. L'idée est si répandue qu'à l'examen de débats parlementaires on peut la voir formuler. Par exemple, dans le débat sur la réforme de la contribution personnelle le 26 mars 1831, le rapporteur de la loi définit l'impôt comme « *un tribut que chaque citoyen... doit au gouvernement pour la protection qu'il lui accorde...* » Répertoire Béquet de droit administratif, t. 18, p. 57.

(32) Revue politique et parlementaire 1902, p. 15.

(33) Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946. Aussi l'article 22 de la « *Déclaration universelle des droits de l'homme* ».

inopérant pour la *justice distributive*. Il est écarté pendant que les nouveaux théoriciens affirment l'impuissance de la volonté « à créer des obligations. C'est la société qui seule a ce pouvoir. La volonté n'est qu'un commutateur, donnant passage à un courant dont la source est ailleurs » (34). Sur le plan fiscal, cette remise en cause du volontarisme libéral, amène à l'abandon doctrinal des théories de l'impôt échange pour les théories de l'impôt *solidarité*.

13. — Formulée en France par Léon Bourgeois dès la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, l'idée de la « *solidarité fiscale* » repose sur la constatation de l'interdépendance de tous les membres de la société (35). Dans la pensée solidariste, ceux qui bénéficient des avantages de la société grâce à l'action de tous, doivent consacrer au bien commun la part de leur propriété, de leur activité et de leur liberté qui résulte de l'effort commun. C'est une dette sociale de caractère sacré (36), devant être acquittée par le biais de la contribution obligatoire qu'est l'impôt. Le solidarisme se fonde donc sur l'idée d'un devoir de coopération et d'aide mutuelle qui inspire nombre de théoriciens et de dispositions du droit positif (37).

Mais pour être largement concrétisée dans le droit fiscal, cette théorie de l'impôt solidarité n'en a pas pour autant éclipsé dans l'opinion publique la conception contractuelle de l'impôt (38). Bien plus, on assiste depuis les années 1970 à un renouveau du volontarisme tant dans le domaine particulier de la fiscalité que dans les domaines plus généraux du droit public et de l'idéologie politique. Revenant sur les critiques des écoles sociales et socialistes à l'égard du volontarisme (39) les doctrines et la réalité actuelles sacrifient au subjectivisme. La volonté devient source de droit, et cette volonté juridique n'est pas la volonté de justice ou de bien commun mais la volonté de puissance. Le droit se met au service de la volonté et devient juste par le seul fait qu'il « a été voulu » (40). Dans ce nouveau climat idéologique, bien plus proche de l'individualisme exacerbé de Max Stirner ou de l'élitisme guerrier de « la nouvelle droite » que du bien-commun de Saint Thomas d'Aquin, les doctrines du *Welfare state* impliquent trop de devoirs de solidarité pour ne pas paraître dépassées ou gênantes. Au contraire, la fiction du contrat social, à la base du libéralisme, se révèle en harmonie avec le renouveau d'individualisme

(34) J.H. Mazeaud, *op. cit.* p. 93.

(35) Essai d'une philosophie de la solidarité, Paris 1902.

(36) Gide et Rist, Histoire des doctrines économiques depuis les physiocrates jusqu'à nos jours, 6<sup>e</sup> éd., Paris 1944, p. 623. « *L'homme vivant dans la société et ne pouvant vivre sans elle, est à toute heure un débiteur envers elle. Là est la base de ses devoirs* », Léon Bourgeois, Solidarité, 6<sup>e</sup> éd., 1907, Armand Colin, p. 101.

(37) E. Allix, par exemple, fait intervenir le « *principe de solidarité nationale* » dans le fondement de l'impôt, Traité élémentaire de science des finances, 4<sup>e</sup> éd. 1921, p. 365. Boucard et G. Jèze définissent l'impôt comme « la contribution pécuniaire que les gouvernements exigent des individus dans l'accomplissement de leur *devoir de solidarité sociale* ». Cours élémentaire de science des finances, Paris 1904, p. 230. La législation consacre elle-même l'idée de solidarité lorsqu'elle institue notamment une fiscalité exceptionnelle des périodes de guerre, la progressivité de l'impôt et sa personnalisation.

(38) Il est symptomatique que durant une grève des P.T.T., en octobre-novembre 1974, certains chefs d'entreprise de la région lyonnaise aient menacé de suspendre le paiement de leurs impôts, indiquant par là que l'impôt était perçu comme le « *paiement* », des services publics assurés par l'Etat. De même, un sondage sur le contribuable montpelliérain montre que 20 % des personnes qui accepteraient de payer des *impôts facultatifs* paieraient soit des *impôts locaux* soit des *impôts affectés*, c'est-à-dire ceux pour lesquels on voit la contrepartie, J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 4 p. 40.

(39) Pour un exemple de critique des écoles sociales, cf. E. Gounot, XXX<sup>e</sup> session des Semaines sociales de France, 1938, La liberté des contrats et des justes limites, p. 321 et s.

(40) Saleilles, De la déclaration de volonté, Paris, 1901, p. 351, souhaitait déjà que les juristes puissent dire « cela est juste parce que cela a été voulu ».



et de volontarisme. Les courants doctrinaux modernes ont donc tendance à redécouvrir l'idée contractuelle, ou plus exactement certaines de ses implications.

14. — Ainsi, par le recours au schéma contractuel, les théoriciens ne cherchent plus une justification pour protéger les droits de l'individu, ce qui était le fait des auteurs de la théorie du contrat social, mais une base à l'affirmation d'un principe de participation. Autrement dit, par une référence latente à la fiction d'un nouveau contrat social, l'idéologie politique contemporaine cherche à asseoir un droit de regard de l'individu sur l'exécution de ce contrat.

Dans un tel environnement idéologique marqué par le volontarisme et le consensualisme, les rapports de l'individu et du pouvoir subissent une mutation. « L'Etat civilisé » cesse d'être une puissance supérieure à l'individu, pour devenir un simple partenaire (41). Dès lors, à la période du *Welfare State*, observée par tous les auteurs, a déjà succédé l'étape du *Partner State*, de l'Etat partenaire.

b) *L'idéologie fiscale nouvelle : la fiscalité de l'Etat partenaire.*

15. — Alors que « l'Etat classique repose sur la reconnaissance de l'inégalité de l'Etat et des citoyens, ce qui confère à l'Administration des pouvoirs unilatéraux d'action sur les administrés », une évolution générale conduit à remettre en cause cette relation de subordination (42). La voie de l'autorité et du commandement sont de moins en moins utilisable et l'Etat a tendance à se « banaliser » en perdant *de facto* ses « caractères exorbitants du droit commun ».

Cette atténuation du pouvoir souverain, allant de pair avec l'ascension des pouvoirs de l'individu, amène l'Etat et le citoyen à se rencontrer sur le terrain nouveau de la participation (43). La participation est aujourd'hui une idée neuve et pas seulement en Europe (44). Son apparition et son développement sont liés à la constatation que « toute organisation moderne repose... de plus en plus sur la bonne volonté de ses membres, sur leur capacité d'adaptation et d'innovation, sur leur aptitude à coopérer entre eux. Plus une organisation est complexe, moins elle peut fonctionner en se contentant de faire appliquer des règlements, plus elle doit compter sur la coopération de son

(41) Ch. Debbasch, *L'Etat civilisé*, 1978.

(42) Cf. Les analyses de Ch. Debbasch sur « Le droit administratif face à l'évolution de l'Administration française », *Revue internationale des sciences administratives*, volume 1973, n° 2, p. 105. Aussi « La France de Pompidou », *P.U.F.* 1974 p. 220.

(43) Encore faudrait-il nuancer la nouveauté de la participation. Proudhon a été ainsi présenté comme un précurseur de l'idée participationniste, troisième voie entre le socialisme et le capitalisme. En ce sens, cf. J.-L. Jourden, *La participation*, projet politique ou dessein technocratique, *Mémoire I.E.P.* Aix-en-Provence 1973 p. 11 et s. Sur le thème de la participation, cf. R. Capitant, *Démocratie et participation politique dans les institutions françaises de 1815 à nos jours*, Bordas, 1972. M. Demonque et J.Y. Eichenberger, *La participation*, France-Empire, 1968. *Cahiers de l'I.S.E.A.*, La participation, ouvrage collectif sous la direction de François Perroux, Economie et Société, Paris 1970-1972.

(44) Pour le Maroc par exemple, cf. Hassan II, *Le Défi* 1976, p. 143.

personnel et plus elle doit s'efforcer d'obtenir la participation consciente de celui-ci à l'effort commun » (45).

L'adhésion des intéressés est d'autant plus nécessaire, que la complexité et le caractère sophistiqué des sociétés industrielles les rendent très vulnérables aux perturbations qu'une société rustique supportait aisément. La participation permet de pallier la fragilité des organisations sociales modernes en prévenant l'hostilité des individus et leurs éventuelles résistances. L'extension d'une participation aux vertus « pacificatrices et intégrationnistes » se comprend alors (46). Mais ce faisant, « les fondements traditionnels de l'action de l'Etat assis sur le pouvoir d'action unilatérale » (47) se trouvent remis en cause. L'Etat et le citoyen ne se différencient plus que par l'étendue de leurs pouvoirs. Et même sous ce dernier aspect, le rapprochement s'opère. L'insertion de l'individu dans de nouveaux cadres corporatifs tend à accroître ses moyens d'action. Puissance publique et individu se retrouvent sur un même plan avec des possibilités qui ne sont plus fondamentalement dissemblables. Le dialogue devient possible entre entités érigées au rang de partenaires et l'Etat s'engage dans la voie contractuelle qui réactualise la philosophie juridique du volontarisme ou du subjectivisme.

16. — Peu à peu, l'ensemble des secteurs qui relevaient du souverain, et donc de l'unilatéral, s'ouvrent à l'action des administrés ou de leurs représentants. C'est vrai spécialement pour les domaines économiques, sociaux ou culturels de l'intervention étatique. Ce l'est aussi plus généralement pour toutes les Administrations. L'institution d'une Direction générale pour les relations avec le public, au sein des Ministères du Budget et de l'Economie, est à cet égard révélatrice d'un état d'esprit. L'autoritarisme, la réglementation unilatérale et brutale font place à des mesures concertées par le biais de procédures conventionnelles. La politique économique et sociale des pouvoirs publics tend davantage à convaincre qu'à imposer. « *La société devient dialoguée* » (48). Les rendez-vous d'automne ou de printemps, les tables rondes, les contrats de progrès, les accords de garantie de salaires, les journées d'études, les invitations à discuter avec les chefs de l'opposition sont des pratiques de plus en plus fréquentes. « Les syndicats, les partis politiques, les groupements de tous ordres [et même les autorités constitutionnelles les plus élevées] sont à la recherche de *partenaires*, d'interlocuteurs valables, de *solutions négociées* à tous les niveaux. Un problème à résoudre, un obstacle à franchir ou une difficulté à vaincre, autant de motifs de dialogue entre parties prenantes, à l'intérieur de... commissions ou de groupements d'études » (49). Le dialogue s'institue même au niveau planétaire, lorsqu'il devient Nord-Sud. En tous lieux, en tous domaines, la confrontation cherche à faire place à la concertation.

17. — Tout se passe comme si la conception hégélienne de l'Etat se trouvait dépassée et qu'aux relations de subordination, entre le « Léviathan » et ses sujets, se subs-

---

(45) M. Crozier, Crise et renouveau dans l'administration française, Sociologie du Travail, 1966, 3, p. 235.

(46) C. Lalumière, Science administrative, Bordeaux, Librairie Mouton 1973-1974, p. 203. Pour la même idée cf. Le rapport Sudreau sur « la Réforme de l'entreprise » Union générale d'éditions, 1975, p. 209 : « *La négociation transforme en progrès les inévitables tensions collectives* ».

(47) C. Debbasch, *op. cit.*, p. 220.

(48) Jacques Attali, « La parole et l'outil », P.U.F., 1975.

(49) André Chappert, Les agréments administratifs en matière fiscale, Annales de la Faculté de Droit de Clermont, 1970, p. 168.



tituaient les rapports de partenaires d'essence semblable. Le « privilège de transcendance de l'Etat, qui [dominait] depuis des siècles l'ordre administratif français » (50), paraît céder devant une vaste « tentation contractuelle » qui s'étend jusqu'au droit fiscal domaine de « l'unilatéral par excellence » (51).

On n'imagine plus aujourd'hui le fonctionnaire fiscal harnaché en adjudant aboyant des avis de redressement ou de mise en recouvrement. *Le monde des impôts est aux relations publiques*. De plus en plus de façon informelle ou institutionnelle, le contribuable est appelé à participer à sa propre imposition. Au point que l'on a pu parler du passage d'un « système de la contrainte », au « système de l'assentiment » (52). Le mouvement s'observe dès la détermination de la base imposable, dans la fiscalité française comme étrangère. On le retrouve tout au long du processus fiscal avec les différentes procédures contradictoires prévues. En la matière, les commissions administratives, telle la commission départementale des impôts directs, constituent l'illustration type de cette participation. Mais ce n'est pas seulement à l'application de l'impôt que le contribuable est associé. Par l'intermédiaire des organisations socio-professionnelles, il participe aussi à l'élaboration même de la législation fiscale. L'idée du fondement consensuel de l'impôt réapparaît donc ici en des applications concrètes. De façon surprenante, dans l'évolution de l'idéologie politique, la phase avancée de l'Etat partenaire conduit à la concrétisation des éléments théoriques qui inspiraient déjà le libéralisme de la période de l'Etat gendarme. C'est ainsi que l'ancien principe du consentement à l'impôt, garantie de l'assujetti à « l'impôt échange », se retrouve aujourd'hui dans la technique de « l'impôt participation ».

18. — L'idée consensuelle révèle par là toute sa vitalité pour servir d'assise à la fiscalité. Elle demeure présente à toutes les étapes de l'évolution des idées politiques, quasi immuable dans son principe. Seules les formes de son expression ont changé. *Dans l'idéologie de l'Etat gendarme, le consentement à l'impôt s'exprimait par le Parlement. A l'époque de l'« Etat partenaire », il se manifeste surtout par l'intermédiaire de représentants corporatifs*. Ce déclin de l'expression parlementaire du consentement à l'impôt s'est

(50) Rapport du Médiateur au Président de la République et au Parlement, 1974, p. 9, La Documentation française.

(51) M. Vasseur, « Un nouvel essor du concept contractuel, les aspects juridiques de l'économie concertée et contractuelle », Revue trimestrielle du droit civil 1964 n. 1. Sur ce phénomène de concertation, cf. J.L. Bonnefoy, Aperçu sur l'Administration consultative, N.E.D. n° 3 p. 133. R. Drago, La participation des particuliers aux tâches administratives, Travaux et recherches, Institut Droit comparé de Paris, 1970 n° VIII. J.P. Ferrier, « La participation des administrés aux décisions de l'Administration publique, R.D.P. 1974, p. 663. J. Siweck-Pouydesseau, « La participation des administrés à l'échelon central », Bulletin d'administration publique n° 19. Y. Weber, « L'Administration consultative », thèse, Paris 1967. En droit fiscal, cf. D. Nouvellet, « Les expériences françaises de participation dans le domaine fiscal » R.S.F. 1973 p. 539 à 552. Chr. Louit, Les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable. Etudes P. Kayser, 1979 p. 177 à 197. Cahiers de droit fiscal international 1980, Le dialogue du contribuable et de l'Administration fiscale jusqu'au dépôt des déclarations.

(52) G. Ardant, Histoire de l'impôt, Fayard 1971, Livre 1, p. 451 et s..

d'ailleurs effectué parallèlement au déclin des autres fonctions du Parlement. En ce sens, l'atténuation du rôle fiscal du Parlement s'inscrit dans la ligne des changements affectant les institutions politiques.

## 2°) *Les changements dans les institutions politiques*

Parce que le vote de l'impôt est traditionnellement réservé au Parlement, les rapports de la fiscalité avec les institutions politiques se résumaient pour l'essentiel dans une relation avec le législatif. Mais dès l'entre deux guerres, ce schéma issu de la Révolution s'est altéré. Les compétences fiscales du gouvernement, ou de l'Administration en général, sont allées en s'accroissant (b), pendant qu'un mouvement mainte fois décrit privait peu à peu le Parlement de la réalité de son pouvoir fiscal (a).

### a) *Le déclin des compétences fiscales du Parlement.*

19. — Amorcée bien avant la V<sup>e</sup> République, puisque sous les régimes qui l'on précédée « les chambres ont toujours laissé une grande marge d'initiative fiscale au gouvernement » (53), la restriction des compétences fiscales du Parlement se manifeste aujourd'hui dans une série de dispositions procédurales bien connues (54). Il suffit de rappeler l'article 40 de la Constitution qui rend irrecevable toute proposition ou amendement ayant pour effet de diminuer les ressources publiques, ou d'aggraver une charge publique. Une telle disposition constitue non seulement « une importante restriction juridique » à l'activité législative des parlementaires » (55), mais aussi un des motifs de la désaffection relative du Parlement par les organisations professionnelles représentatives des intérêts fiscaux de leurs adhérents.

Pour éviter le blocage de leur démarche, les organisations professionnelles préfèrent privilégier l'action auprès du gouvernement plutôt qu'auprès du Parlement. Quant aux parlementaires, instruits par l'expérience, ils « ont pratiquement renoncé à présenter, sinon des amendements, du moins des propositions de loi fiscales. On en dénombre neuf en 1959, quatre en 1960, deux en 1961, une en 1962. Ces propositions dont l'ambition reste modeste n'ont d'ailleurs jamais abouti ». Au surplus, la réserve des parlementaires est aggravée par leur infériorité technique face à la complexité des problèmes fiscaux (56).

20. — Connaissant un tel affaiblissement de ses prérogatives, dans un domaine qui lui était pourtant traditionnellement réservé, le Parlement détient-il encore la réalité du pouvoir fiscal ? « Fait-il encore la loi » (57) ? « Les débats budgétaires ont-ils encore un intérêt » (58) ?

Formellement, la réponse positive est certaine. Matériellement elle doit être nuancée. Tout d'abord, « dans ce travail d'élaboration de la loi fiscale, le Parlement est dépendant des administrations fiscales. Ce sont elles qui ont élaboré les projets que

(53) P. Lalumière, *op. cit.* p. 83.

(54) Sur ce point cf. P. Amselek, *Le budget de l'Etat sous la V<sup>e</sup> République*, 1967. J.M. Cotteret, *Le pouvoir législatif en France*, thèse, Paris, 1962. Pierre Lalumière, *Finances publiques*, 1970, p. 203 à 238 ; cf. *infra* § 116.

(55) P. Lalumière, *op. cit.* p. 82.

(56) Sur ce point, cf. Ch. Cadoux, *R.S.F.* 1961, p. 444 et s..

(57) P. Lalumière, *op. cit.* p. 83.

(58) P. Lalumière, *Le Monde*, 30 janvier 1963, p. 1 et 15 et *infra* § 334.

présente et défend le gouvernement. Ce sont elles qui incitent le gouvernement à adopter les positions intransigeantes sur certains points qui leur paraissent essentiels » (59). Ensuite, une fois la loi adoptée par le Parlement, le rôle normatif de l'Administration fiscale n'est pas pour autant achevé. Il aurait même tendance à prendre toute son ampleur. Soit qu'elle intervienne par décrets pour compléter la loi fiscale, soit qu'elle en précise le contenu par des arrêtés ou des circulaires, soit même qu'elle en étende ou qu'elle en restreigne l'application, l'Administration connaît un important accroissement de ses compétences fiscales.

b) *L'accroissement des compétences fiscales de l'Administration.*

21. — Dans les sociétés sur-développées, « l'hypertrophie de l'exécutif au détriment du Parlement », et l'accroissement du rôle de l'Administration sont soulignés par tous les auteurs (60). Un terme s'est même imposé par son emploi fréquent dans le lexique politique, pour désigner l'aboutissement extrême de ce mouvement : la *technostructure*. Il vise à décrire une réalité où l'essentiel du pouvoir appartiendrait à « un ensemble d'hommes très compétents comparables par leur action à ceux qui gèrent les grandes entreprises industrielles ». « Formée spontanément, du fait de la complexité des problèmes et aussi à raison de la stabilité qui permet aux mêmes hommes de suivre longtemps les mêmes dossiers... », cette technostructure « fixe les options et prépare les décisions » (61).

Illustration marquée de l'évolution des institutions politiques dans le sens d'une prépondérance accrue de l'exécutif et de la haute Administration, la technostructure n'est pas toutefois la seule manifestation de l'accroissement du pouvoir des techniciens. Au sein même de l'Administration, alors que la technostructure est située un peu en marge, entre les ministres et les directions ministérielles (62), cet accroissement des compétences est aussi observable. L'Administration ne se borne plus comme dans la vision classique à assurer le respect de la réglementation adoptée par le Parlement. Elle n'exerce plus ce simple rôle d'exécution, que la théorie juridique traduisait par l'affirmation de sa compétence liée.

22. — *A cette fonction passive d'automate institutionnel, déroulant mécaniquement un programme préenregistré par le pouvoir législatif, une fonction active s'est substituée.*

On l'observe avec une particulière netteté en matière fiscale. Tout en développant sa marge d'appréciation discrétionnaire, dans l'accomplissement de sa mission traditionnelle d'exécution de la loi, l'Administration y remplit « une fonction d'innovation à l'intérieur du système fiscal. Il s'agit là d'une fonction qui devrait normalement relever des institutions politiques chargées d'assurer l'adaptation d'un système aux changements demandés par l'extérieur. [Mais], en raison de la technicité de la matière, seuls des services spécialisés sont susceptibles d'imaginer des formules inédites et de les proposer aux institutions politiques... [Au surplus, grâce à] leurs contacts répétés avec les milieux professionnels les plus divers, les administrations fiscales

(59) P. Lalumière, *op. cit.* p. 53.

(60) A. Hauriou, *Droit constitutionnel et Institutions politiques*, 1970, p. 620 et s.

(61) A. Hauriou, *op. cit.* p. 631.

(62) « Cette technostructure ne doit pas être saisie principalement au niveau des ministres ; ni inversement, en deçà des directions ministérielles. Son originalité se fixe sur un anneau intermédiaire... » E. Faure, « L'Expansion », septembre 1969, n° 22. J.K. Galbraith, *Le nouvel Etat industriel*, Gallimard p. 81-93.



perçoivent plus rapidement que les instances politiques, l'apparition des besoins nouveaux et s'efforcent par suite d'assurer leur satisfaction » (63).

23. — Dans l'élaboration du système fiscal, l'Administration a donc l'initiative. On peut, dès lors prévoir que dans l'application d'une fiscalité, à l'élaboration de laquelle elle a contribué pour l'essentiel, elle ne pourra avoir une compétence strictement liée. Et de fait, à l'observation de l'application de la loi fiscale, le pouvoir de l'Administration révèle de très nombreux éléments de discrétionnarité. Il en va d'ailleurs ainsi, non seulement pour l'application de la loi fiscale, compte tenu de la marge d'appréciation laissée aux agents du fisc, mais aussi pour son application générale et impersonnelle avec le développement d'une « *fiscalité administrative* » accordant notamment de nombreuses tolérances. C'est dire que par l'étendue de ses fonctions et même par leur nature, l'Administration fiscale est assez éloignée du rôle limité que lui assigne la doctrine classique. A tel point que l'on a pu parler « du pouvoir fiscal » de l'Administration (64).

*Le fisc n'est plus l'instrument passif d'un Etat libéral respectueux de la mécanique ricardienne.* Il est devenu sujet actif d'un Etat interventionniste qui doit discuter et justifier les conditions de son intervention. L'évolution du rôle de l'Administration fiscale s'inscrit donc dans le cadre plus général des changements affectant les assises socio-économiques du système fiscal.

## B. — Les changements dans les assises socio-économiques du système fiscal.

24. — « Les pressions constantes que le système économique et les structures sociales » exercent sur le système fiscal ont été bien souvent mises en évidence (65). Elles peuvent être diffuses ou volontaires, lorsque le système fiscal a pour mission d'aider au maintien d'une organisation économique ou sociale donnée.

Dans le premier cas, l'influence exercée par la pensée économique physiocratique sur le dessein fiscal révolutionnaire est significative. L'importance de la contribution foncière trouve probablement sa justification dans la théorie économique quesnayienne. La terre y est sinon la seule du moins la principale source de richesse.

Cette théorie semble, au demeurant, vérifiée par les faits. Dans la France du XVII<sup>e</sup>

(63) P. Lalumière, *op. cit.* p. 86.

(64) En ce sens, L. Trotabas, Finances publiques, *op. cit.* p. 511 et s.; Mélanges Hauriou, p. 705 et s. Dans son rapport de 1979, le Conseil des impôts a pu relever diverses exonérations fiscales créées par actes réglementaires, voire même par instructions.

(65) P. Lalumière, Le système fiscal 1973-1974, Bordeaux, Librairie Montaigne, p. 4. Aussi Les cadres sociaux de la connaissance financière in R. Schnerb, Deux siècles de fiscalité française, XIX<sup>e</sup> - XX<sup>e</sup>, Paris 1973, p. 39 et s.

siècle, le caractère agricole y est si marqué que « sur 25 millions d'habitants environ, on a évalué à [seulement] 16 %, soit 4 millions, le nombre de ceux qui peuplaient les agglomérations de 2.000 habitants » (66). Dans ces conditions, il est justifié de considérer la terre comme seule productrice de valeur et d'adopter, sous « l'influence des physiocrates... », la formule de l'impôt unique et foncier », associée à une « condamnation des impôts indirects » (67). Le système fiscal traduit là une réalité.

Mais il peut exprimer un choix volontaire lorsqu'il s'adapte, comme au XIX<sup>e</sup> siècle, aux exigences de l'organisation sociale et économique du libéralisme. Dans cette conception, les automatismes naturels de l'économie du marché ne doivent pas être perturbés par des interventions. Le système décrit par « l'économie politique ricardienne » (68) possède son autorégulation, qui assure l'harmonie du marché pour autant que l'on n'entrave pas le « plan de la nature », c'est-à-dire le libre jeu des lois économiques universelles. Ces exigences du « laisser faire » et du « laisser passer » conduisent à « l'idée de beaucoup d'économistes » libéraux selon laquelle « *le meilleur impôt est toujours le plus petit* » (69). L'impôt ne doit absorber qu'une faible fraction du revenu des citoyens pour ne pas décourager les efforts individuels. Ainsi le système fiscal issu de la Révolution Française pratiquera une faible taxation des activités industrielles et commerciales, conformément aux exigences socio-économiques du libéralisme.

25. — De façon semblable, lorsqu'à partir du XX<sup>e</sup> siècle, l'organisation économique est de moins en moins marquée par l'inspiration libérale, le système fiscal tend à refléter les diverses étapes de ce changement. Par exemple, la société française ayant réussi son « décollage économique » et les secteurs secondaires et tertiaires se développant à côté d'un secteur agricole encore très important, l'impôt sur le revenu peut faire son entrée dans le système fiscal sous la forme des cédules. Puis, la crise économique de 1929 et la seconde guerre mondiale bouleversant l'économie occidentale, les nécessités de la reconstruction, du développement et de la croissance imposent le dirigisme. La neutralité cesse alors d'être exigée de l'impôt qui devient instrument d'action. C'est le début de l'interventionnisme fiscal et de ses méfaits. Il va transformer le système d'impôts, en ajoutant à la traditionnelle finalité fiscale du prélèvement des finalités démographiques, économiques ou plus généralement politiques. Enfin, au stade actuel, atteint par la société française, l'ampleur des mutations économiques et le remodelage de la physionomie sociale qui s'opère, trouvent encore leurs répercussions dans le système fiscal.

L'instauration, en 1959, d'un impôt « unitaire » sur le revenu et le développement de son importance traduisent l'accroissement constant du nombre des salariés, dans la population active, et la relative « homogénéisation » des conditions sociales amenée par la société dite de consommation. De même, la multiplication des incitations fiscales à l'exportation consacrent la dimension internationale des entreprises de production.

(66) H. Delorme, L'impôt à l'époque du capitalisme monopoliste d'Etat, 1965, p. 182.

(67) L. Trotabas, *op. cit.* p. 307. G. Ardant, Histoire financière de l'antiquité à nos jours, 1976, p. 346 et s.

(68) Cf. H. Denis, Histoire de la pensée économique P.U.F. 1967, notamment p. 321 à 343, p. 212-219.

(69) P. Leroy-Beaulieu cite la formule p. 158 à 160 pour la critiquer.



26. — Dans une « période... caractérisée par un accroissement des échanges internationaux, non seulement aux plans financiers, commerciaux et industriels, mais également au plan des mouvements... de main-d'œuvre » (70), le cadre national devient trop étroit. L'entreprise étend son marché à la dimension du continent, voire de plusieurs continents. D'entreprise individuelle, elle devient groupe de sociétés. De nationale, elle devient multinationale. Et le système fiscal enregistre l'évolution. Il institue d'une part l'imposition des groupes de sociétés, sur la base du bénéfice mondial, et, d'autre part, l'assujettissement de principe du contribuable à l'impôt sur le revenu à partir de « son revenu mondial » (71).

Il n'est pas jusqu'au développement du consensualisme ou de la concertation, dans la fiscalité française, qui ne soit l'expression de certains changements économiques. Ainsi « l'impôt participation », paraît bien en harmonie avec « l'économie concertée ».

En effet, que l'on parle de « capitalisme monopoliste d'Etat » avec les marxisants (72), ou que l'on se réfère à l'analyse néo-libérale de l'économie occidentale moderne, il n'est guère contestable que l'entreprise et le marché subissent de profondes transformations orientées par l'Etat. En ce sens, J.-K. Galbraith peut parler d'un « système industriel inextricablement lié à l'Etat » où « la grande entreprise moderne » n'est que le « bras » de celui-ci (73).

Pour décrire ce « nouvel Etat industriel », un concept s'est imposé : *l'économie concertée*. Technique d'organisation, sous le contrôle d'un Etat responsable des grands équilibres et du maintien de la croissance, la notion d'économie concertée recouvre « un nouveau type d'économie, qui sans être libéral reste libre et sans être dirigiste devient discipliné... [tout en impliquant] la coopération constante et le dialogue » (74).

27. — Or ce dialogue de l'économie concertée, ne se retrouve-t-il pas dans le débat fiscal qui précède l'établissement de l'impôt ?

On peut penser que la collaboration du contribuable à sa propre imposition, tout comme la coopération de l'Etat et des entreprises, se rattachent à un même courant où l'unilatéral cède le pas à un certain degré de consen-

(70) Cf. G. Ressier, Rapport français au XXVIII<sup>e</sup> Congrès de l'I.F.A., Mexico, Cahiers de droit fiscal international, vol. LIXb, 1974, p. 186.

(71) G. Ressier, op. cit. p. 186. Les entreprises exerçant de plus en plus leurs activités en dehors de leur pays d'origine, des mouvements de personnel très nombreux s'observent. Cela pose le problème du traitement fiscal de « l'activité temporaire à l'étranger des employés des entreprises à vocation internationale », P. Kerlan. Cahiers de droit fiscal, op. cit. p. 1. L'article 79 du C.G.I. pose dans son premier alinéa le principe suivant lequel les salaires concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu, sans qu'il y ait à distinguer en fonction du lieu où est exercée l'activité.

(72) Ch. de Brie, Charpentier, La politique fiscale de la V<sup>e</sup> République, thèse Paris II, 1972, t. I, p. 26.

(73) Le nouvel état industriel, op. cit. p. 301.

(74) A. Chalandon, Le Monde, 8 juin 1960.

sualisme. Dans cette hypothèse, la transformation profonde des structures sociales et économiques des pays industrialisés provoqueraient non seulement l'apparition de nouveaux impôts, mais aussi le perfectionnement des techniques utilisées pour en assurer l'établissement et la perception. Autrement dit, l'évolution des soubassements du système fiscal semble entraîner l'évolution des éléments qui le composent.

## PARAGRAPHE 2

### L'EVOLUTION DES ELEMENTS DU SYSTEME FISCAL

Considéré selon l'image de M. Duverger comme un univers dont les différents impôts seraient les planètes, le système fiscal français s'est à la fois étendu en surface et modifié en profondeur. Son évolution est par conséquent double. Elle concerne à la fois les techniques d'imposition (B), qui se sont modifiées, et le champ d'application de la fiscalité qui s'est développé (A).

#### A. — L'extension du champ d'application de la fiscalité

28. — Dans la conception de l'Etat gendarme, les besoins publics étant peu importants, il ne devait y avoir que peu d'impôts. « D'où la disparition, [au lendemain de la Révolution], des impôts indirects, des douanes intérieures, des octrois. Seuls [subsistent], comme impôts indirects, quelques droits de timbre et d'enregistrement et les douanes extérieures » (75). Certes, très vite, les impôts indirects sont rétablis dès le Directoire pour se multiplier tout au long du XIX<sup>e</sup> siècle. Avant la première guerre mondiale, il existait ainsi « des impôts sur le vin, le cidre, le poiré, le sucre, le sel, l'acide stéarique... » et bien d'autres produits (76) représentant au total 76 % des recettes budgétaires en 1851 et plus de 80 % en 1900 (77).

Mais, en dépit de leur importance, ces chiffres ne remettent pas fondamentalement en cause la faible étendue de la fiscalité classique. Des impôts nouveaux ont pu être créés au XIX<sup>e</sup> siècle, tel l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, introduit en 1872, sans que les matières réellement imposées recouvrent l'essentiel des matières théoriquement imposables. Ainsi, tout au long du XIX<sup>e</sup> siècle, les revenus de l'industrie et du commerce ou des professions libérales n'ont supporté qu'indirectement une taxation par l'intermédiaire de la patente. Très développés au siècle dernier, au point d'être évalués en 1849 à plus de 1.500 millions, sur un total de revenus fonciers et mobiliers

(75) H. Delorme, *L'impôt à l'époque du capitalisme monopoliste d'Etat*, Paris 1965, p. 182.

(76) D. la Martinière, *Finances Publiques*, I.E.P. 1973, p. 413. Pour une étude résumée de l'histoire des impôts indirects, cf. Lauré, *Techniques et politiques fiscales*, Cours de section à l'E.N.A. 1953, p. 237 à 247.

(77) Chiffres cités par L.T. Trotabas, *Finances publiques*, *op. cit.* p. 309.

estimé à 6.000 millions (78), ces types de revenus n'en ont pas moins « bénéficié d'une véritable exemption » (79). L'homme aux quarante écus l'avait pressentie. Voltaire lui fait dire en effet :

29. — « N'y a-t-il pas aussi une prodigieuse injustice démontrée à me prendre la moitié de mon blé, de mon chanvre, de la laine de mes moutons, et de n'exiger aucun secours de ceux qui auront gagné dix ou vingt ou trente mille livres de rente avec mon chanvre, dont ils ont tissé de la toile, avec ma laine dont ils ont fabriqué des draps, avec mon blé qu'ils auront vendu plus cher qu'ils ne l'ont acheté ? »

Le système fiscal de l'Etat libéral se présente comme un filet aux mailles insuffisamment resserrées pour saisir les deux millions de personnes occupées à « l'industrie raffinée du négociant » (80). En cela notamment, il se différencie du système actuel caractérisé par l'ubiquité de l'imposition. Les périodes du Welfare State et de l'Etat partenaire ont entraîné, à la suite de leur politique d'interventionnisme généralisé, une augmentation considérable des dépenses publiques. L'accroissement corrélatif des recettes est devenu nécessaire. D'où l'extension de la fiscalité directe comme indirecte à toute une série de nouvelles matières.

Dans le domaine de la fiscalité indirecte, si dans un souci de rendement et d'efficacité, les contributions indirectes ont fait l'objet d'une suppression et d'une réduction systématique depuis 1945, le développement de « la taxation de la dépense » (81) n'en a pas été pour autant suspendu. Les taxes sur le chiffre d'affaires ont peu à peu remplacé l'ancienne fiscalité indirecte depuis la loi du 31 décembre 1917, instituant une taxe sur les paiements.

30. — Après cette première tentative non réussie, la loi du 25 juin 1920 institue une taxe générale sur le chiffre d'affaires destinée à frapper toutes « les affaires faites en France par les personnes, qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux » (82). D'une conception relativement simple, cet impôt, à l'origine des taxes sur le chiffre d'affaires, atteint tous les produits et services qui ne bénéficient pas d'une exonération expresse. Il assujettit brusquement « plus d'un million de commerçants et d'artisans » à des obligations fiscales et comptables jusqu'alors inconnues (83).

Cette brusque extension du champ d'application de la fiscalité, qui se retrouvera avec la loi du 6 janvier 1966 étendant la T.V.A. au commerce de détail, constitue un des premiers exemples de l'évolution du système fiscal vers l'assujettissement des matières et des personnes les plus diverses. D'autres exemples pourraient être cités. Ainsi, le nombre des contribuables à l'impôt sur le revenu n'a cessé d'augmenter. Dans les vingt dernières années, de 1960 à 1980, il est passé de 5,7 millions à 15 millions. Parallèlement, le produit de la fiscalité directe étatique s'est accru régulièrement de 28 milliards en

(78) Cochut, *La Revue des Deux-Mondes*, janvier 1849 ; Vignes, *op. cit.* t. 2, p. 141. Vignes, *op. cit.* t. 2, p. 272.

(79) P. Lalumière, *op. cit.* p. 125.

(80) En 1822, on comptait 955.000 patentés. En 1876, le chiffre passe à 1.817.589, Vignes, *op. cit.* t. 2, p. 272.

(81) A. Garrigou-Lagrange, *Evolution du système fiscal français du XIX<sup>e</sup> siècle*. R.S.F. 1961, p. 207.

(82) Sur cette taxe et ses antécédents, cf. Y. Regelsperger, *L'impôt sur le chiffre d'affaires*, thèse, Paris 1926, p. 9 et s. G. Egret, *La T.V.A. française*, 1963, p. 11 à 32.

(83) H. Delorme, *op. cit.* p. 196.

1962 à 169 milliards en 1978. Les chiffres s'expliquent non seulement par l'évolution sociologique tendant à accroître le nombre des salariés, et par là des assujettis à l'impôt sur le revenu, mais aussi par la dépréciation monétaire, l'augmentation des charges de l'Etat et l'extension de la législation fiscale à des ressources antérieurement non imposées.

31. — En ce sens, l'histoire de l'imposition des plus values, d'une part, et l'article 92 alinéa I du C.G.I., d'autre part, sont assez significatifs. Ce dernier article, en intégrant dans les bénéfices imposables les bénéfices provenant « *de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profit ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices* », permet d'imposer à l'impôt sur le revenu « tous les profits, quels qu'ils soient, ayant le caractère des revenus, à l'exclusion des gains en capital ». L'exclusion ne signifie pas d'ailleurs pour autant la non-fiscalisation.

Au terme d'une évolution commencée entre les deux guerres, et retracée magistralement par Maxime Chrétien, la « règle générale » de « non imposition des gains en capital » (84) devait être remplacée, en 1976, par une assimilation des plus values aux autres revenus imposables. Cette « prise en considération des plus values », constituant l'un des traits caractéristiques de l'évolution du système fiscal français du XX<sup>e</sup> siècle (85), s'observe dès 1932. Le législateur décide alors d'inclure, dans les bénéfices imposables des entreprises industrielles et commerciales, les plus values qu'elles réalisent à l'occasion de la cession d'éléments de leurs actifs (86). En 1941, une nouvelle étape est franchie lors de la soumission à l'impôt sur le revenu des produits des opérations de bourses réalisées à titre habituel par des particuliers. Il faut attendre ensuite 1963, où deux lois réalisent la taxation des plus values immobilières. Modifiés sur certains points par la loi du 29 juin 1971, ces textes ont constitué des années durant l'étape la plus avancée dans le mouvement vers l'imposition généralisée des plus values du capital. Depuis 1976, ils sont toutefois dépassés. La loi du 19 juillet 1976 s'est orientée vers une imposition généralisée et modérée des plus values (87). Portant sur les plus values immobilières, les métaux, les objets précieux et les actifs professionnels, cette taxation a dû toutefois être repensée pour les plus values mobilières. C'est tout l'objet de la loi de juillet 1978 portant imposition des produits de cession à titre onéreux de valeurs mobilières et de biens sociaux (88).

32. — Avec cette réforme, la notion de revenu imposable recouvrant pratiquement tout accroissement des ressources du contribuable, l'évolution du système fiscal paraît bien se faire vers l'universalité fiscale. D'autant plus, d'ailleurs, qu'un courant se dessine au sein de toutes les formations politiques françaises pour admettre le principe d'une certaine imposition du capital (89).

(84) G. Mathieu, *Le Monde*, 27 juillet 1974, p. 5. Cf. surtout M. Chrétien, *Cahiers de Droit fiscal international*, 1976, LXIb p. 305 ; notre étude R.S.F. 1977, n° 3 p. 397.

(85) A. Garrigou-Lagrange, *R.S.F.* 1961, p. 204.

(86) J. Delmas-Marsalet, *L'imposition généralisée des plus-values du capital*. *Le Monde de l'Economie*, 9 juillet 1974, p. 13. C'est la consécration de la *théorie du bilan* à l'encontre de celle du *compte d'exploitation* qu'avait d'abord adoptée la jurisprudence du Conseil d'Etat.

(87) J.-C. Martinez, *L'imposition du capital dans la fiscalité française et allemande*, *R.S.F.*, 1977, p. 851.

(88) Sur l'élaboration de ce texte, cf. J.O. Doc. A.N., mai 1978, n° 255, 377, 466 ; J.O. Débats Sénat, 23 juin 1978 ; Ass. Nat., 14-15 juin 1978.

(89) Sur cette évolution, cf. J.C. Martinez, *op. cit.*, p. 866. J.O. Doc. A.N., décembre 1977, n° 3.408 ; octobre 1977, n° 3.166 ; 25 mai 1978, n° 291. J.O. Débats, A.N., 15 octobre 1976, p. 6.615. Rapport de la Commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes, vol. 1 et 3, Documentation française 1978.



Cette ligne d'évolution n'est pas au demeurant la seule. Parallèlement au mouvement d'extension du champ d'application de l'impôt, s'est déroulé un mouvement tendant à modifier les techniques d'imposition.

## B. — Les transformations des techniques d'imposition.

Impôts réels, indiciaires et de répartition, les impôts du siècle précédent sont « très simples et il n'est pas besoin d'un Pitt pour en assurer la gestion » (90). Cette *rusticité de la fiscalité de l'Etat gendarme* ne s'est pas maintenue. Notion très instable, l'impôt qui est passé, depuis l'Antiquité, par des conceptions aussi diverses que celle du tribut, de l'extorsion, du présent, de l'assistance, du sacrifice, du devoir, de la contrainte ou du prélèvement obligatoire (91), est aujourd'hui un instrument très sophistiqué. Ses modalités d'établissement se sont raffinées jusqu'à la mécanique finement ciselée de la T.V.A. ou de l'impôt sur le revenu. En termes plus généraux, l'évolution de ses techniques de liquidation (2°) ou d'assiette (1°) a rendu la fiscalité de l'Etat partenaire profondément différente des fiscalités antérieures.

### 1°) *L'évolution des techniques d'assiette.*

33. — Les changements observés ici se sont déroulés en trois mouvements logiquement coordonnés entre eux. Le passage des impôts analytiques, de la période de l'Etat libéral, aux impôts synthétiques d'aujourd'hui (b), était impliqué par l'abandon du système d'imposition indiciaire au profit de la technique de la déclaration contrôlée (a).

#### a) *Du système indiciaire à la déclaration contrôlée.*

Pour éviter l'arbitraire des impôts directs prélevés sous l'Ancien Régime et parce que la philosophie politique instituée en 1789 mettait l'accent sur la propriété privée, la liberté du commerce et le secret des affaires, le législateur révolutionnaire préféra, aux techniques trop discrètes des vingtièmes, la méthode d'imposition indiciaire plus respectueuse de la liberté et de la tranquillité individuelle. La nouvelle philosophie politique, tout au service de la liberté et de l'individu, se trouva donc à l'origine d'une technique d'imposition consistant à évaluer la base imposable d'après des signes extérieurs estimés en relation étroite avec elle (92). En application de cette méthode, la fiscalité directe du XIX<sup>e</sup> siècle repose sur des indices divers. Ainsi le loyer pour la contribution mobilière, l'importance des installations utilisées et le nombre de salariés pour la contribution des

(90) Hegel, La constitution de l'Allemagne traduit par M. Jacob, éd. Champ Libre. 1974, p. 63.

(91) Cf. notamment : L. Trotabas, *op. cit.*, p. 204. G. Jèze, Cours élémentaire de Sciences des Finances... 1909, p. 646. On y trouve la terminologie correspondant à chaque type d'analyse de l'impôt : *bénévolence, aide, gabelle, duty, imposta, scot, tax, etc.* C. Scailteur, Le contribuable et l'Etat, p. 13 à 16. Soares-Martinez, La obligación de impuesto, concepto y encuadramiento jurídico, *op. cit.*, p. 385-386.

(92) Cf. L. Trotabas, *op. cit.*, p. 307 : « Le principe de liberté... proscriit... tout arbitraire d'après l'art. 14 de la Déclaration de 1789. C'est condamner la méthode des déclarations contrôlées pour lui substituer la taxation d'après des indices, c'est-à-dire d'après les signes extérieurs ».



patentes, ou encore, de façon plus caractéristique, le nombre des portes et fenêtres pour la contribution du même nom.

34. — Cette technique offrait d'incontestables avantages. Claire, simple et pouvant « être aisément contrôlée par le contribuable, comme par l'Administration, elle [se prêtait d'autant moins]... à discussion [qu'elle limitait] au maximum les contacts entre le fisc et le redevable » (93). Ces inconvénients étaient pourtant nombreux. En effet, les relations établies entre certains signes extérieurs, tels le loyer et le revenu du contribuable, pouvaient être contestables. On remplaçait dès lors l'arbitraire de l'Administration d'Ancien Régime « par celui du législateur » (94). Aussi, au fur et à mesure que se développait, dans les dernières années du XIX<sup>e</sup> siècle, une philosophie politique préoccupée d'égalité sociale, le système indiciaire apparut de plus en plus critiquable. On lui reprochait d'être « inégal et injuste », de ne pas imposer au même taux des valeurs équivalentes et d'en arriver « à frapper plus lourdement le pauvre que le riche », tout en étant « relativement peu productif » (95). En bref, « issu en partie de théories oubliées ou de traditions abandonnées », la technique des présomptions légales ne s'accordait « plus avec les nécessités modernes » (96). Privée de son soubassement politique et économique, elle était dès lors condamnée au bénéfice d'une déclaration contrôlée de la matière imposable, consistant « à demander aux assujettis d'annoncer eux-mêmes » les bases de leur impôt (97).

35. — De fait, ce dernier mode d'évaluation de la base d'imposition, proné par J. Bodin au XVI<sup>e</sup> siècle (98), s'est introduit aujourd'hui dans l'essentiel du droit positif, malgré les nombreuses critiques soulevées (99). *Il est le droit commun du système fiscal du XX<sup>e</sup> siècle.* Même si la législation et la pratique fiscales actuelles fournissent toujours des exemples de recours à la méthode indiciaire. Dans ces quelques cas d'évaluation indiciaire les signes extérieurs sont d'ailleurs bien plus un moyen de contrôle des revenus déclarés, qu'un moyen de reconstitution du revenu imposable (100). Ils confirment donc le principe de la déclaration bien plus qu'ils n'y dérogent.

36. — Cette généralisation du système de la déclaration contrôlée n'est pas allée toutefois sans critiques. On reproche à la méthode déclarative les risques d'inquisition fiscale qu'elle comporte en permettant une connaissance globale de la situation du contribuable... Fondée ou non fondée, la critique s'appuie sur une constatation exacte tenant au caractère synthétique des impôts modernes. Avec la déclaration contrôlée, l'impôt n'est plus établi à partir de la connaissance d'un seul élément, mais sur la base d'une préhension de toute la situation concrète du contribuable considéré. Si bien qu'aux impôts de nature analytique se sont substitués des impôts à caractère synthétique.

### b) De l'impôt analytique à l'impôt synthétique.

A l'exception de la contribution mobilière de 1791, ayant dans une certaine mesure le caractère d'un impôt sur le revenu mobilier global, tous les impôts du système fiscal

(93) D. de la Martinière, *op. cit.*, p. 79.

(94) *ibidem*.

(95) P. Seligman, De la déclaration et de la présomption comme base de l'impôt direct, thèse Paris, 1913, p. 28. Sur ces points cf. J.P. Casimir, Les signes extérieurs de revenus, Paris 1979, p. 14 et s.

(96) J. Caillaux, cité par P. Seligman, *op. cit.*, p. 2.

(97) M. Laferrière, Cours de législation financière, 1951, p. 231. Le système déclaratif s'observe déjà sous l'Ancien Régime : cf. F.A. Isambert, Recueil général des anciennes lois françaises depuis l'an 420 jusqu'à la Révolution de 1789, Paris 1824, t. I, p. 171.

(98) La République, Livre VI, Chap. II : *il conviendrait « qu'un chacun apporte par déclaration les biens et revenus qu'il a... »*. Le système de la déclaration apparaît en fait dès 1188, cf. J.P. Casimir, *op. cit.* p. 10.

(99) Sur ces critiques, cf. P. Seligman, *op. cit.*, p. 178 à 255.

(100) Pour une position différente, cf. J.P. Casimir *op. cit.*

issus de la Révolution sont de type analytique, puisqu'assis uniquement sur une opération ou un bien. Il ne peut d'ailleurs en être autrement. En réaction contre la fiscalité de l'Ancien Régime, le législateur révolutionnaire désire préserver la liberté et « l'intimité des contribuables » (101). Il lui est donc nécessaire de pouvoir établir l'assiette de l'impôt sans pénétrer le secret de la situation du contribuable. Seuls les impôts analytiques satisfont cette exigence.

37. — De plus, la Révolution s'étant faite notamment à partir d'un mécontentement fiscal, il est primordial pour le nouveau législateur d'instituer des impôts non irritants. Or, là encore, les impôts de type analytique sont seuls à ne pas susciter des réactions d'allergie fiscale. La prédominance des impôts indirects durant tout le XIX<sup>e</sup> siècle s'explique ainsi en partie par l'adaptation de cette fiscalité aux exigences de la discrétion et de l'anesthésie fiscale.

Mais la même évolution qui conduit du système indiciaire à la déclaration contrôlée, amène le déclin des impôts analytiques au profit des impôts synthétiques. Ainsi appelés, parce que leur établissement nécessite la synthèse de divers éléments concernant la situation des contribuables, ces impôts synthétiques apparaissent avec l'imposition des revenus. L'établissement de l'assiette de cet impôt exige, en effet, une connaissance globale des ressources du contribuable. Tout un faisceau d'éléments est alors nécessaire à l'Administration fiscale. Il lui faut connaître aussi bien les différentes sources de revenus, dont peut bénéficier le contribuable que la réalité de son mode de vie.

38. — Dans l'hypothèse même des professions commerciales et industrielles, la totalité de l'investigation fiscale s'appuie sur l'utilisation de la comptabilité commerciale. La sphère de la vie professionnelle devient plus transparente que la sphère de la vie privée et le principe du secret des affaires cède à son tour devant la nécessité d'une connaissance de la situation fiscale d'ensemble de l'assujéti. C'est exact, non seulement pour la fiscalité directe, avec des institutions aussi caractéristiques que le *casier* fiscal (102), le service des archives (103) ou la publicité de l'impôt (104), mais aussi pour la fiscalité indirecte depuis l'apparition des taxes sur le chiffre d'affaires. La T.V.A., en effet, s'établissant, après la prise en compte de toutes les opérations d'amont et d'aval, la T.V.A. constitue, comme l'impôt sur le revenu, un impôt général et synthétique. Le rapprochement est d'autant plus légitime que l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux repose aujourd'hui, comme la taxation de la valeur ajoutée, sur le même agrégat du chiffre d'affaires.

Cette connaissance, relativement précise, de la situation de chaque contribuable ne va pas sans entraîner les risques, déjà signalés, d'inquisition fiscale. Et les éviter devient assez difficile. Ils sont inhérents au système de la déclaration contrôlée, lui-même impliqué par l'adoption de la personnalisation de l'impôt. C'est parce que l'impôt personnel a été préféré à l'impôt réel, sous l'influence des idées politiques du début du siècle, que la recherche d'une plus grande égalité fiscale s'est faite au détriment d'une plus grande liberté individuelle.

39. — C'est dire que l'inconvénient majeur, apporté par la transformation des techniques d'assiette, est dû en fait à l'évolution des techniques de liquidation responsable de la personnalisation de l'impôt.

(101) M. Lauré, *op. cit.*, p. 98.

(102) Le « casier fiscal réunit les divers documents et informations intéressant la situation fiscale des redevables », cf. art. 1649 quinquies C.G.I.

(103) Dans chaque I.F.A.C. un service de documentation est à même de fournir à l'inspecteur compétent les différentes déclarations annuelles d'un contribuable.

(104) Sur le droit positif d'une publicité de l'impôt, somme toute limitée, cf. la note d'information du 11 mars 1974, Droit fiscal, 25 mars 1974, p. 6 et 7.

## 2°) L'évolution des techniques de liquidation

Pour calculer le montant de l'impôt dû, on peut ne s'intéresser qu'à la matière imposable. En faisant abstraction de la situation concrète de l'assujéti à l'impôt. Mais il est aussi possible de tenir compte de cette situation, avant de procéder à la liquidation de l'impôt par application d'un taux légal à la base imposable ou par répartition d'un « contingent » entre tous les contribuables concernés. C'est tout le problème du choix entre, d'une part, le système de la réalité ou de la personnalité de l'impôt, et, d'autre part, le système de l'impôt de répartition ou de l'impôt de quotité. En la matière, l'évolution a conduit de l'impôt réel à l'impôt personnel (c) et de l'impôt de répartition à l'impôt de quotité (b), tout comme au passage de l'impôt spécifique à l'impôt ad valorem, dans le domaine plus particulier des contributions indirectes ou des droits de douane (a).

### a) De l'impôt spécifique à l'impôt ad valorem.

40. — L'impôt peut être perçu « sur l'unité matérielle du produit frappé par la loi fiscale » ou au contraire atteindre la matière imposable, non plus dans son unité, mais dans sa valeur (105). Dans le premier cas, on parle d'impôt spécifique, levé d'après le poids, le volume, la surface ou simplement le nombre du produit imposé. Dans le second cas, on emploie le terme d'impôt ad valorem, puisque calculé en fonction du tant pour cent de la valeur de la base d'imposition.

Tres développé au siècle précédent, du fait de l'extrême importance des contributions indirectes, le système de l'impôt spécifique a aujourd'hui régressé parallèlement à son domaine d'élection. Même si les contributions indirectes conservent « des vertus qui garantissent » une certaine longévité à la méthode des droits spécifiques (106), elles occupent un place de moins en moins importante au sein du système fiscal. La suppression des taxes sur les transports, les cuirs, des taxes dues par les meuniers, des taxes uniques sur les vins, les cidres et les cafés, la réduction puis la suppression de la taxe sur les viandes « ont marqué cette régression » qui s'explique aisément.

41. — « Les produits élaborés au sein d'une économie moderne sont de moins en moins simples. Les matières qui se prêtent à l'application de droits spécifiques représentent donc nécessairement une fraction décroissante du revenu national ». De même, « du point de vue social, les droits spécifiques... contreviennent habituellement aux exigences de l'équité ». Enfin, « la généralisation de la taxe sur la valeur ajoutée a conduit à ne pas laisser subsister d'impôts particuliers sur la dépense, lorsque ces derniers répondaient exclusivement à des préoccupations budgétaires... pouvant être satisfaites dans le cadre de cette taxe générale » (107).

Tout cet ensemble de facteurs a contribué à restreindre le domaine d'application des contributions indirectes et, par voie de conséquence, des droits spécifiques. La réduction du champ d'application de ces derniers a d'ailleurs été d'autant plus importante que le système douanier s'est rallié, depuis 1947, à la technique des droits ad valorem. Avant cette solution, imposée par la Convention de Bruxelles, s'appliquait la méthode des droits spécifiques, nettement protectionnistes, introduite par Méline en 1892. Mais, évoluant de l'impôt spécifique à l'impôt ad valorem, la technique de liquidation ne changeait pas véritablement de nature. Il s'agissait toujours de l'application d'un tarif. Or, le calcul de l'impôt d'après un tarif appliqué à la matière imposable n'a pas été toujours de droit commun. Avant la généralisation de l'impôt de quotité au XX<sup>e</sup> siècle, l'impôt de répartition était la règle de la fiscalité directe.

(105) L. Trotabas, *op. cit.*, p. 219.

(106) D. de la Martinière, fascicule II, *op. cit.*, p. 424.

(107) D. de la Martinière, *op. cit.*, p. 423 et 424.



### b) De l'impôt de répartition à l'impôt de quotité.

42. — Au XIX<sup>e</sup> siècle, à l'exception notoire de la contribution des patentes, le calcul de l'impôt direct se faisait par la méthode du répartition. La loi ayant fixé le produit total de l'impôt pour l'ensemble du territoire, le chiffre était réparti entre les départements, les arrondissements, les communes jusqu'à arriver à la plus petite unité de répartition, constituée par le contribuable. Une loi fixait donc chaque année le principal désiré pour l'une des « quatre vieilles » considérée et un tableau annexe contenait la répartition par département (108). Dans chaque département, les autorités compétentes déterminaient le contingent de chaque arrondissement et les opérations se poursuivaient jusqu'au niveau de la commune où le contingent demandé était réparti entre les contribuables au prorata de leurs éléments imposables. Pourtant, si cette méthode présentait quelques avantages pour les contribuables et surtout pour le Trésor, elle entraînait une inégalité d'imposition.

Sans même rappeler à cet égard les erreurs qui pouvaient se produire à un stade donné de la répartition, et se multiplier ensuite aux échelons suivants dans un processus cumulatif, l'inégalité provenait automatiquement de l'évolution socio-économique. Modifiant en effet la substance des différentes circonscriptions de répartition, elle rendait très vite inexacts les recensements à la base de ces répartitions. On aboutissait ainsi à des inégalités si marquées que « le jury d'équité », chargé dans chaque commune de procéder à la répartition du contingent communal, était appelé impopulairement le *jury d'iniquité* (109). Supporté non sans protestations, jusqu'à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, cet état de choses heurtait trop l'évolution de l'idéologie politique pour pouvoir se maintenir au-delà. Le système de l'impôt de quotité, où le tarif applicable à la base d'imposition est fixé à l'avance, lui fut donc substitué et il n'existe plus aujourd'hui d'impôt d'Etat du type répartition.

Au demeurant, le changement était d'autant plus nécessaire que l'abandon des impôts réels, pour les impôts personnels, rendait difficile le maintien du système de répartition. L'Ancien Régime avait sans doute connu, avec la taille personnelle, un impôt personnalisé tout en étant perçu selon le système de la répartition. Pourtant, l'arbitraire qui présidait à sa perception montrait bien la difficulté d'associer impôt personnel et impôt de répartition. En fait, la technique de la répartition « suppose des impôts réels », à la différence du système de la quotité qui peut s'accommoder de la réalité comme de la personnalité de l'impôt. On comprend que l'abandon de l'impôt de répartition se soit produit dans le même mouvement qui conduisit à la personnalisation de l'impôt.

### c) De l'impôt réel à l'impôt personnel.

43. — « Par réaction contre les inconvénients que la personnalité de l'impôt avait manifestée sous l'Ancien Régime, avec la taille personnelle » (110), la Révolution établit un système d'impôts purement réels. Au lieu de chercher à mettre en lumière la physiologie du contribuable concret, pour adapter la charge fiscale à sa situation personnelle,

---

(108) A titre d'exemple, cf. loi du 14 thermidor an V (1<sup>er</sup> août 1797) concernant la répartition et la perception de la contribution personnelle, mobilière et somptuaire. L'art. 1 dispose : « Le principal de la contribution personnelle, somptuaire et mobilière, fixé à soixante millions par la loi du 9 germinal dernier, est réparti entre les départements, conformément au tableau annexé à la présente », J.B. Duvergier, Lois, décrets, ordonnances, règlements et avis du Conseil d'Etat, t. X, p. 7.

(109) Répertoire Béquet, *op. cit.* t. XVIII, p. 56. Sur cette inégalité, cf. aussi G. Jèze, Cours élémentaire de sciences des finances, *op. cit.*, p. 688 et s. Batbie, Traité de Droit public 1867, t. VI, p. 165.

(110) Laferrière, Cours *op. cit.* p. 244. La taille personnelle était un impôt sur le revenu global établi sur chaque contribuable en proportion de ses biens, facultés et industries.



seule est prise en considération l'existence de la matière imposable (111). Cette technique d'imposition, qui ignore le contribuable pour respecter la sphère de sa liberté individuelle, se maintient tout au long du siècle du libéralisme. Les quelques exceptions qui y sont apportées restent suffisamment isolées, pour qu'en 1903, dans une « vue d'ensemble sur le régime fiscal de la France », on puisse écrire qu'il se caractérise par la « prédominance de l'impôt réel » (112).

Ce caractère persiste jusqu'en 1914-1918, où la réforme Caillaux introduit l'idée de personnalisation dans l'impôt sur le revenu. En harmonie avec les nouvelles tendances politiques, l'idée va se développer et se concrétiser jusqu'à devenir l'élément caractéristique du système fiscal actuel.

On le vérifie nettement en matière d'impôt sur le revenu avec la technique du quotient familial, permettant la prise en considération des charges de famille du contribuable. La personnalité de l'impôt, qui « correspond si bien à [la] conception actuelle de la justice fiscale et aux tendances démocratiques » (113), se retrouve aussi dans le domaine des droits de succession et même de la taxation de la dépense.

44. — Pour les droits de succession, la personnalisation se manifeste, d'une part, grâce à la progressivité du tarif d'imposition, en fonction du degré de parenté existant entre le donateur ou le défunt et les donataires ou les successibles (114), d'autre part, sous la forme d'abattements au profit des héritiers chargés de famille ou handicapés physiques (115). En ce qui concerne « les impôts sur la dépense, type T.V.A., la charge fiscale est... en principe, complètement dépersonnalisée » (116). Ces impositions ont, en apparence, des « tarifs impersonnels ». Elles semblent « ignorer les situations individuelles » et elles paraissent « frapper à l'aveugle » (117). Toutefois, une certaine forme de « personnalisation » indirecte peut s'y exprimer aussi par catégorie de contribuables, à partir d'une discrimination des produits en fonction de leur plus ou moins grande nécessité (118). On a pu dire de la T.V.A. qu'en frappant les dépenses des consommateurs finaux, à des taux variables, suivant le degré de nécessité des produits, elle constitue « en fait un impôt légèrement progressif sur les revenus non épargnés, appréhendés au stade de leur emploi » (119).

De façon plus marquée, une certaine personnalisation existe encore avec le régime de la franchise et de la décote. En dispensant totalement le redevable d'acquitter la taxe, lorsque le montant normalement dû se situe dans les limites de la franchise, on introduit une personnalisation qui bénéficie d'ailleurs au seul contribuable apparent.

45. — La personnalisation pourrait d'ailleurs être introduite en ce domaine plus profondément si l'expérience de « l'impôt négatif » était tentée par le droit positif sous

(111) L'exemple type de cette imposition *intuitu materiae* est fourni par la contribution foncière dont une instruction de la Constituante déclare « que la propriété... en est chargée... le propriétaire n'étant qu'un agent qui l'acquitte pour elle »... cité par Laferrière, *op. cit.* p. 240.

(112) H. Berthélémy, R.S.L.F. 1903, p. 15.

(113) Laferrière, *op. cit.* p. 250.

(114) Cf. par exemple art. 777 du C.G.I. tableau I à III.

(115) Art. 779 al. II, C.G.I., introduit par la loi de finances pour 1969 et art. 780.

(116) Chr. de Brie, Charpentier, thèse Paris 1972, *op. cit.* t. III, p. 966.

(117) J. Caillaux, Les impôts de France, 2 éd. 1911, Préface p. XIII.

(118) En ce sens, un des premiers auteurs à avoir proposé le remplacement de l'impôt sur le revenu par l'impôt général à la dépense affirmait en 1954 qu'il pouvait « être facilement aménagé pour obtenir plus de justice », F. Oulès, L'impôt général et différencié à la dépense... et la réforme fiscale dans les pays latins, Revue comptable, Lausanne 1954, n° 6, p. 109.

(119) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 697.

la forme d'une restitution de T.V.A. Cet impôt à la dépense qui apparaît jusqu'ici comme étant aveugle « par principe » (120), pourrait échapper ainsi à la critique d'iniquité qui lui est faite. L'adoption de la formule de « l'impôt négatif » permettrait une restitution fiscale d'autant plus forte que le revenu du contribuable serait plus bas (121). L'évolution de l'impôt personnel ne serait plus ainsi essentiellement caractéristique de la fiscalité directe et plus de justice serait obtenue dans la taxation de la consommation.

Il est vrai que même en l'absence d'aménagement de ce type, le système fiscal du XX<sup>e</sup> siècle s'est largement éloigné de « la réalité de l'impôt », dont Léon Say disait qu'elle était « la réforme maîtresse de la Révolution ». Ce changement n'est pas allé d'ailleurs sans d'importantes conséquences pour le contribuable. *Avec l'impôt réel*, de façon surprenante, le *contribuable était exclu de la fiscalité*. Pour la contribution foncière, par exemple, tout se passait comme si on demandait tout à la propriété et rien au propriétaire. Sinon d'être un prête-nom « permettant [uniquement] d'identifier une quantité déterminée de matière imposable » (122). « *Transparent* » et *ignoré*, le *contribuable était réduit au niveau d'une simple terminologie ne recouvrant ni « un individu concret » ni un être réel*. Sa réification amenait la doctrine à n'y voir qu'un simple objet de la fiscalité, ou, tout au plus, le sujet passif des droits de l'Administration fiscale. Le contribuable ne pouvait être un acteur fiscal digne d'étude doctrinale.

Au contraire, *la personnalisation de l'impôt, ajoutée aux autres techniques fiscales nouvelles, opère la réintégration du contribuable dans la procédure d'imposition*. Le prélèvement fiscal exige sa collaboration et il n'est plus rare qu'il en vienne à rencontrer l'agent du fisc pour discuter de son imposition.

Ce face à face ramène les sujets de la fiscalité au centre du phénomène fiscal et favorise l'évolution de leur rôle et de leur importance.

---

(120) M. Baslé, « L'exonération de la T.V.A. des produits de première nécessité ne servirait guère l'équité », *Le Monde*, 10 septembre 1974, p. 19.

(121) Sur les modalités pratiques, cf. G. Mathieu, Alléger le taux de T.V.A. pour expérimenter l'impôt négatif, *Le Monde*, 10 septembre 1974 pp. 19 et 21. L'impôt négatif sur le revenu, O.C.D. 1974 : « Dans un système d'impôt négatif sur le revenu, le principe... de la progressivité de l'impôt... est complété par un taux d'imposition négatif qui s'applique aux faibles revenus et qui est... *un transfert de l'Etat au contribuable* », p. 11. L. Stoléru, « Politique sociale et garantie de revenu », *Analyse et prévision*, juillet août 1973 et la bibliographie citée § 39.

(122) Laferrière, *op. cit.* p. 240.

## SECTION 2

## L'EVOLUTION DES SUJETS DE LA FISCALITE

46. — En apparence, les deux sujets que l'obligation fiscale présuppose n'ont pas subi de changement. « *Le sujet actif* », c'est-à-dire le fisc, se voit toujours attribuer par la loi « des droits ou des pouvoirs déterminés ». Quant au contribuable, « sujet passif », la loi lui impose, dans la fiscalité moderne comme dans la fiscalité classique, « des obligations déterminées », dont la principale en fait le débiteur de la dette d'impôt (123). Il paie un impôt que prélève l'Administration fiscale. Sur ce point, l'évolution ne semble pas avoir changé ce fait élémentaire fondamental.

Pourtant, sous cette stabilité de surface, la mutation des éléments du système fiscal a emporté de profondes conséquences. Le rôle de l'Administration fiscale et la réalité du contribuable se sont transformés. La première, chargée de contrôler des déclarations établies par les contribuables, pour prélever des impôts synthétiques, dans un climat de personnalisation de l'impôt, est investie de tâches beaucoup trop différentes de son activité antérieure pour ne pas avoir subi une évolution (§ 2). Quant au second, les impôts qu'il doit acquitter sont si éloignés des impôts du siècle précédent et l'environnement socio-économique s'est tellement transformé que son profil sociologique a forcément connu aussi le changement (§ 1).

## PARAGRAPHE 1

## L'évolution du profil sociologique du contribuable

47. — A la recherche des traits caractéristiques du contribuable, on s'aperçoit que si la description en est relativement aisée pour le XIX<sup>e</sup> siècle, elle l'est beaucoup moins pour le siècle suivant. S'il existe un petit nombre de traits suffisamment significatifs pour tracer le portrait du contribuable de l'Etat libéral, il n'en va plus de même pour le contribuable du XX<sup>e</sup> siècle. Dans le système fiscal actuel, la notion de contribuable recouvre des réalités sociologiques trop diverses pour être synthétisées en quelques éléments. Son contenu sociologique a perdu l'homogénéité relative possédée au siècle précédent. Mais parallèlement à cette diversification de sa réalité, le contribuable connaît un renforcement notable de ses possibilités. Dans le dialogue fiscal ou la confrontation que le système de la déclaration contrôlée institue entre le fisc et le contribuable, celui-ci a vu ses moyens d'action s'accroître régulièrement. Tout se passe comme si au sens figuré sa stature allait en se développant.

---

(123) A. D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1968, p. 104 et s. A. Berliri, *Principi di diritto tributario* Milano, 1967, t. I, p. 329 et s., volume II, t. I, 1957, p. 113 et s.

En quelque sorte, le contenu sociologique de la notion de contribuable a gagné aujourd'hui en densité (B) (124), ce qu'il a perdu en unité (A).

A. — La perte d'unité du contenu sociologique de la notion de contribuable.

Devenu « contribuable à plusieurs titres » (125), l'assujetti à la fiscalité du XX<sup>e</sup> siècle n'a plus l'unité ou la relative homogénéité qu'il possédait au siècle précédent. Sa réalité sociologique s'est diversifiée au point que l'on parle parfois de « contribuable multiple » ou de « contribuable en miettes » (126). En d'autres termes, la dénomination de contribuable recouvre aujourd'hui des réalités hétérogènes (2°) bien éloignées de l'homogénéité sociologique du sujet fiscal du siècle libéral (1°).

### 1°) *L'homogénéité sociologique du contribuable du XIX<sup>e</sup> siècle*

48. — En procédant avec circonspection à « l'analyse des données financières » (127), on peut dire qu'à l'observation *le contribuable de l'Etat-gendarme est le plus souvent une personne physique, presque toujours nationale, à statut de citoyen, propriétaire immobilier et supportant des contributions indirectes très importantes, notamment au titre de la consommation de boissons et de tabacs.*

*Personne physique*, le contribuable l'est dans l'immense majorité des cas, en dépit de l'existence des personnes morales ou de sociétés, dès la monarchie de juillet. Certes, ces sociétés sont assujetties à la patente comme elles paient des droits d'enregistrement pour la transmission de leurs titres, avancent l'impôt de 30 % sur le revenu des valeurs mobilières (128) ou sont soumises pour leurs actions à un droit de « timbre proportionnel ». Par exemple, en 1875, sur 607.221.000 francs produits par les droits d'enregistrement, les sociétés en versaient 22.796.000 pour la transmission de leurs titres (129) et 9.469.000 francs pour les 441.053 transmissions de titres de sociétés françaises et étrangères antérieures à la loi de 1872. La même année, sur un montant de droits de timbre égal à 154.250.000 francs, les sociétés supportaient sur leurs actions et obligations, au titre du timbre proportionnel, 10.946.000 francs. Quant à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, elle amenait les sociétés françaises à verser, toujours en 1875, 32.328.148 francs. *Sur une masse de rentrées fiscales supérieures à 2 milliards de*

---

(124) Entendu au sens du littéré comme « *supériorité de poids sous un même volume* ».

(125) Ch. de Brie, Charpentier, thèse Paris 1972, *op. cit.* t. III, p. 966.

(126) Ch. de Brie, Charpentier, *op. cit.* p. 964. L'inégalité par l'impôt, Paris 1973, p. 20.

(127) P.M. Gaudemet, R.S.F.P. 1965, p. 642.

(128) Vignes, *Traité des impôts en France*, Paris 1880, t. 1<sup>er</sup>, p. 407.

(129) Vignes, *op. cit.* t. II, p. 315.



*francs, les sociétés n'intervenaient donc spécifiquement que pour un montant de l'ordre de 76 millions de francs (130). Soit moins de 5 %.*

Mais ce n'est pas tellement cette faible importance quantitative de la participation des sociétés aux rentrées fiscales qui justifie la description du contribuable du XIX<sup>e</sup> siècle comme une personne physique. La raison est autre. Il n'y a pas d'imposition spécifique de la personne morale. Jusqu'en 1949, la fiscalité n'atteint qu'accessoirement les personnes morales, en visant principalement les personnes physiques.

Des personnes physiques qui ont la plupart du temps la *qualité de national* et de citoyen, du moins à l'égard des contributions directes. Juridiquement, les textes instituant les quatre vieilles ne posent pas une condition de nationalité parmi les règles d'assiette. Bien plus, l'article 12 de la loi du 21 avril 1832 pose la règle contraire, en indiquant que « la taxe personnelle est due par tout habitant français ou *étranger* jouissant de ses droits... ». Et le Conseil d'Etat a pu décider le 12 mai 1845, dans une décision sieur Briansky, qu'un sujet polonais, réfugié politique, devait être imposé, même s'il demandait à être exempté pour le motif que le mot *étranger*, contenu dans la loi, ne pouvait s'appliquer qu'à ceux qui ont élu domicile volontaire en France (131). La même assimilation du national et de l'étranger se retrouve d'ailleurs dans la loi du 23 juin 1857 réglementant le droit de transmission des valeurs mobilières (132). Ce texte déclare « qu'en ce qui concerne les valeurs mobilières étrangères, le principe est celui de l'équivalence, du point de vue des charges fiscales, avec les valeurs mobilières françaises » (133). L'affirmation est reprise dans la loi du 29 juin 1872, établissant un impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Il y est précisé qu'elle s'applique aussi au « revenu des actions obligations et titres d'emprunt des sociétés, des villes et des établissements étrangers... ». Par conséquent, dans le domaine de la fiscalité directe du XIX<sup>e</sup> siècle, où elle pourrait ne pas exister, l'assimilation du national et de l'étranger est complète.

50. — Une telle conclusion ne semble pas autoriser l'utilisation du trait de la nationalité comme une des caractéristiques du contribuable d'alors. Pourtant, dans une certaine mesure, le rapprochement de la qualité de contribuable et de national est légitime pour des raisons de fait. Le XIX<sup>e</sup> siècle n'a pas connu les migrations de population qui se produisent régulièrement dans la société de communication contemporaine. La sédentarité de la population rendait dès lors très marginale l'application de la fiscalité à des personnes autres que les ressortissants du souverain fiscal considéré. Aussi, « jusqu'en 1914, à part quelques arrêts rendus en matière d'impôt des patentes et de contribution mobilière, on ne trouve pour ainsi dire aucune décision concernant les rapports de contribuables avec l'étranger » (134). Ce n'est qu'avec « l'impôt général sur le revenu, et surtout avec l'impôt sur les bénéfices de guerre », qu'apparaîtront les premiers éléments d'extranéité dans la fiscalité. Et par là même les « différends de plus en plus nombreux entre le fisc et les contribuables ayant une attache à l'étranger » (135).

51. — Quant à l'imposition des valeurs mobilières, qui aurait pu concerner des étrangers ayant déjà une certaine mobilité, elle n'a frappé surtout que les nationaux

(130) Il faudrait y ajouter la part de patente et de contribution foncière qui leur revient ainsi que le montant de contributions indirectes qu'elles supportent.

(131) Répertoire du Droit administratif, L. Béquet, 1901, t. XVIII, p. 58.

(132) Jusqu'à cette date le régime fiscal spécial aux valeurs mobilières françaises épargnait les valeurs étrangères soumises seulement aux droits établis, par la loi du Brumaire an VII sur les effets de commerce. Cf. G. Jèze, Cours élémentaire de sciences des finances, 1909, p. 786.

(133) Jean Bénazet, La perception de l'impôt par le stoppage à la source, thèse Paris, 1951, p. 104.

(134) J. Ploquin, L'étranger et l'impôt, thèse Paris 1934, p. 7.

— (135) J. Ploquin, *op. cit.* p. 9.

toujours pour des raisons de fait. La loi du 23 juin 1857 ayant, en effet, interdit la cote officielle aux titres étrangers qui n'auraient point acquitté les impôts, les valeurs étrangères ne furent pas cotées à la bourse pour se soustraire à l'impôt. « Les titres non cotés qui circulaient en banque ou dans la coulisse, en dehors du marché légal, échappaient à l'impôt et bénéficiaient en fait d'une situation privilégiée » (136). Si bien qu'en définitive, seuls les établissements nationaux émetteurs de valeurs acquittaient le droit de timbre et les autres impositions. On s'explique ainsi qu'en 1875, pour plus d'un milliard de valeurs mobilières françaises soumises à la taxe sur le revenu, seuls 78 millions de valeurs mobilières étrangères y étaient assujettis (137). Il faudra attendre la loi du 28 décembre 1895 et la loi du 13 avril 1898 pour que cesse cette exonération de fait des contribuables étrangers. Mais, *jusqu'à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, le contribuable est resté en fait un national.*

52. — Il a possédé aussi, quoique de façon bien moins générale, *la qualité de citoyen*. Ce dernier trait est effectivement bien moins caractéristique dans la mesure où la réalité fiscale du XIX<sup>e</sup> siècle fournit maintes illustrations de la dissociation entre le statut de contribuable et celui de citoyen. Ainsi, pour la contribution mobilière et personnelle, l'article 12 de la loi du 21 avril 1832 ne pose qu'une seule condition essentielle d'assujettissement : la jouissance des droits. Et le Conseil d'Etat est venu préciser dans un arrêt Demoiselles Auclert et Leproust, du 8 avril 1881, qu'il ne s'agissait pas des droits politiques. Le texte même de la loi le confirme, puisqu'il reconnaît les mineurs et les femmes veuves ou séparées imposables à la condition d'avoir « des moyens suffisants d'existence... ».

53. — Mais, s'il est évident que « le contribuable est autre chose que le citoyen... » (138), il n'en est pas moins exact qu'à *l'origine du système fiscal du XIX<sup>e</sup> siècle, le contribuable n'a pas été idéologiquement envisagé en dehors du citoyen*. L'article 13 de la Déclaration des droits de 1789 le montre. Si on prévoit la répartition égale de la contribution nécessaire à l'entretien de la force publique et aux « dépenses d'administration », *c'est entre tous les citoyens*. De même, lorsque la Constitution du 24 juin 1793 crée un intitulé spécial pour les « contributions publiques », elle n'y vise que le citoyen. Lui seul n'est pas dispensé de « l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques », et lui seul est *a contrario* contribuable (139). Ce que le droit positif traduit, notamment dans les articles 8 et 10 de la Constitution du 3 fructidor an III, par la subordination de la qualité de « *citoyen français* » au paiement d'une « contribution directe foncière ou personnelle ». Autrement dit, « *l'existence d'un cens exprime bien la volonté de liaison entre le citoyen et le contribuable*, même si le relèvement du montant de cette contribution, donnant accès au pouvoir électoral, n'a pas permis à tout contribuable d'être électeur... (140).

54. — Une telle liaison était d'ailleurs en harmonie avec la philosophie politique à la base de la fiscalité révolutionnaire. Dès lors que la législation de 1789 veut redonner vie au principe du consentement à l'impôt, une certaine relation entre l'Etat et le contribuable est impliquée. Et cette relation ne peut être qu'un lien de citoyenneté pour permettre au citoyen contribuable de consentir à l'impôt, par l'intermédiaire de l'élection du Parlement. Ce schéma est d'autant plus exact que dans les premiers temps de la Révolution, la suppression des impôts indirects, par des décrets de mars 1791 (141), établit un

(136) J. Caillaux, Les impôts en France, 1911, t. I, p. 325.

(137) Vignes, *op. cit.* t. II p. 319. Les sociétés françaises supportaient au titre de cette taxe 32 millions alors que les sociétés étrangères ne payaient que 2 millions.

(138) L. Trotabas, R.S.L.F. 1928, p. 225.

(139) Article 101. L'article 306 de la Constitution du 5 fructidor an III abandonne la terminologie de citoyen pour celle de contribuable.

(140) D'un cens égal à trois jours de travail sous la Révolution on passe par exemple avec l'article 40 de la charte de 1814 à un cens de trois cents francs.

(141) Vignes, *op. cit.* t. I, p. 117. E. Allix, *op. cit.* p. 639.

lien étroit et sans faille entre le contribuable, l'électeur et le citoyen. En l'absence d'impôts indirects, le système de 89 se révèle profondément cohérent : « On [ne] peut [alors] être contribuable sans être électeur ni citoyen » (142). Cette relation s'est sans doute très vite altérée avec la réapparition des impôts indirects, pour se distendre totalement avec l'instauration du suffrage universel. Elle n'en est pas moins caractéristique des conceptions théoriques à la base de l'établissement du système fiscal du XIX<sup>e</sup> siècle.

55. — Ce sont aussi des conceptions théoriques, et plus précisément de théorie économique physiocratique, qui font du propriétaire immobilier l'assujéti aux impôts directs du siècle libéral. Si l'on examine, en effet, la structure de la fiscalité directe d'alors, on peut constater qu'elle frappe surtout des contribuables propriétaires immobiliers. On le vérifie non seulement pour la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties, mais aussi dans une certaine proportion pour les trois autres contributions classiques. On peut même retrouver la liaison entre le contribuable et le propriétaire immobilier sur le terrain des droits d'enregistrement sans aborder le domaine de la fiscalité indirecte.

Au regard de la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties, *l'assimilation du contribuable au propriétaire* résulte des termes même de la loi (143). L'impôt est dû par celui qui a une propriété utile et non par le fermier ou le locataire. On pourrait, il est vrai, discuter de l'incidence réelle de cet impôt et se demander, à partir de la théorie ricardienne de la rente, s'il n'est pas supporté en fait par les consommateurs. Dans l'hypothèse de la contribution foncière des propriétés bâties, par exemple, est-ce que l'impôt n'est pas rejeté sur le locataire par intégration dans le loyer ? Parce qu'il est difficile théoriquement de résoudre ces problèmes d'incidence et de répercussion et, *a fortiori*, d'en chiffrer concrètement les effets, nous supposons que de 1791 à 1899, 75 % seulement du produit de la contribution foncière ont été supportés par les propriétaires (144).

56. — A ce montant de contribution foncière s'ajoute la part des trois autres contributions directes grevant encore la propriété foncière. *A commencer par la contribution mobilière.*

Dans l'esprit du législateur, qui l'établit le 13 janvier 1791, cette contribution mobilière devant frapper les revenus autre que ceux atteints par l'impôt foncier, *a priori*, elle ne concerne pas les propriétaires. De fait, établie sur la base du loyer d'habitation, elle frappe les locataires. Mais les locataires pouvant être assez souvent propriétaires, la contribution mobilière vient directement les frapper aussi. D'autre part et surtout, cette contribution étant assise sur le revenu général d'un contribuable, apprécié au travers de l'indice de son loyer d'habitation, elle atteint « évidemment d'une manière directe les revenus... [de la propriété], chez ceux dont la fortune se compose plus ou moins de ces revenus » (145). Dans cette perspective, la contribution mobilière est aussi supportée par les propriétaires fonciers. Sans doute, et on le conçoit, il est très difficile de calculer dans quelle mesure cet impôt sur le revenu général atteint les revenus fonciers. « Les éléments de calcul manquent absolument. D'abord parce que l'on ne connaît pas, d'une manière exacte, le rapport qui existe entre la fortune mobilière et la fortune immobilière. Ensuite, à cause de la variabilité extrême d'un second rapport, entre le loyer d'habitation..., à la base de la contribution mobilière,... et la fortune des individus » (146).

(142) E. Allix, *op. cit.*, p. 362 : « On peut être contribuable sans être électeur ni citoyen ».

(143) Décrets des 23 novembre, 1<sup>er</sup> décembre 1790 repris par la loi du 3 frimaire an VII.

(144) Cf. Répertoire Béguet du Droit administratif 1900, t. XVII, p. 510 à 513. Pour les chiffres de l'année 1850, cf. Vignes, *op. cit.* t. II, p. 279-280. L'assimilation contribuable-propriétaire immobilier est très nette si l'on remarque que sous la période révolutionnaire les 4/5<sup>e</sup> du produit des impôts directs provenaient de la contribution foncière.

(145) E. Vignes, *op. cit.* t. II, p. 101.

— (146) E. Vignes, *op. cit.* p. 101.



57. — On pourrait, il est vrai, tenter une approche du poids de la contribution mobilière, dans l'imposition de la propriété foncière, en comparant le nombre des imposables à cette contribution au nombre des maisons. Mais savoir qu'en 1837, par exemple, d'après le compte général des finances, le nombre des assujettis à la contribution personnelle mobilière a été de 6.111.218 pour 6.834.497 maisons ne permet pas une extrapolation. L'ensemble mathématique des six millions de propriétaires, à supposer qu'il y ait un propriétaire par maison, ne recouvre pas forcément l'ensemble mathématique des six millions d'assujettis à la contribution mobilière. Dès lors, plutôt que de rechercher en vain à extrapoler un pourcentage logique, autant fixer, comme le fait tel auteur du XIX<sup>e</sup> siècle, un pourcentage supposé et raisonnable estimé à 50 % (147). *La moitié de la charge de la contribution mobilière est attribuée par hypothèse aux propriétaires immobiliers de 1791 à 1899* (148).

58. — *Pour la contribution sur les portes et fenêtres*, établie par la loi du 4 frimaire an VII, la détermination du contribuable est en droit et en fait malaisée. Le législateur, tout en prévoyant que l'impôt est exigible du propriétaire, a institué un recours de ces derniers contre les locataires pour se faire rembourser la somme due à raison des locaux qu'ils occupent. Autrement dit, le propriétaire fait l'avance d'un impôt que le législateur a entendu faire supporter par les locataires.

Mais ce dispositif se complique pour des raisons juridiques et de faits. Au plan juridique, les articles 12 et 15 de la loi du 4 frimaire an VII, prévoient que les propriétaires doivent supporter la part de contribution relative aux portes et fenêtres d'un usage commun. On ne peut plus déjà affirmer que cette contribution directe intéresse les seuls locataires. D'autre part, au plan des faits, la contribution des portes et fenêtres n'est véritablement supportée par les locataires que dans l'hypothèse où la maison est facilement louable. « Lorsque les propriétaires ne trouvent pas facilement à louer leurs maisons, ils consentent à prendre l'impôt à leur compte » (149). La contribution frappe alors indirectement le propriétaire immobilier et en fait un contribuable apparent comme réel. Mais elle peut aussi l'atteindre directement « toutes les fois, comme cela arrive le plus souvent, surtout à la campagne, que le propriétaire habite lui-même sa maison ». Au total, il est aisé de voir que le nombre d'hypothèses, où une telle contribution frappe les propriétaires fonciers, est des plus élevé. Bien plus élevé en tout cas que pour la contribution mobilière. « *Il n'est donc pas exagéré de compter que les trois quarts de cette taxe retombent à la charge de la propriété foncière* » (150).

59. — Grevée dans des proportions variables par les trois contributions directes mentionnées, *la propriété foncière supporte encore une partie de la contribution des patentes*. Cet état de chose tient à la double composition de l'impôt des patentes, comportant à la fois un droit fixe et un droit proportionnel. Ce dernier étant, en général, du vingtième de la valeur locative, tant de la maison d'habitation que des magasins, usines, ateliers, et autres locaux servant à l'exercice des professions imposables, on peut comprendre qu'il atteigne le propriétaire immobilier par le biais de l'indice de la valeur locative. La déduction apparaît d'autant plus évidente, que la structure économique du XIX<sup>e</sup> siècle autorise l'hypothèse vraisemblable d'une majorité de professionnels propriétaires de leurs locaux. Le produit des droits proportionnels ayant été en 1852 de plus de 17 millions et demi de francs, sur un produit total de 37 millions et en 1873 de plus de 41 millions de francs, sur un montant de droits de patente inférieur à 74 millions (151), il est permis de penser que *la moitié de la contribution des patentes porte*

(147) E. Vignes, *op. cit.* p. 102.

(148) Pour les chiffres de 1850, cf. E. Vignes, *op. cit.* p. 279-280 ; pour les autres, cf. Répertoire Béquet, *op. cit.*, p. 510.

(149) G. Jèze, *op. cit.* p. 821.

(150) E. Vignes, t. II, *op. cit.* p. 102. Pour les Chiffres, cf. Vignes, *op. cit.* p. 279 et 280 et Répertoire Béquet, *op. cit.* p. 510.

(151) E. Vignes, *op. cit.* t. 2, pp. 277 et 279.



*sur la propriété foncière au travers de l'imposition proportionnelle de la valeur locative des locaux professionnels.*

60. — Les quatre contributions directes étant supportées par les propriétaires fonciers dans les proportions que nous venons d'examiner, leur participation totale à cette fiscalité directe est la suivante :

| Années | Produit total des 4 contributions directes en F | Part, du produit des 4 contributions, supportée par les propriétaires fonciers, en F | %<br>Colonne 3 sur 2 |
|--------|-------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| 1      | 2                                               | 3                                                                                    |                      |
| 1791   | 398 000 000                                     | 217 000 000                                                                          | 68 %                 |
| 1850   | 422 093 000                                     | 301 395 500                                                                          | 70 %                 |
| 1899   | 887 540 755                                     | 571 063 691                                                                          | 64 %                 |

61. — *Par rapport à la fiscalité directe des quatre vieilles, l'assimilation du contribuable au propriétaire immobilier paraît donc justifiée dans une proportion, à valeur indicative, oscillant tout au long du XIX<sup>e</sup> siècle entre 60 et 70 %. A cette illustration quantitative, le droit positif apporte un intéressant élément qualitatif de confirmation. En effet, dans le cadre d'une liquidation de l'impôt, s'effectuant surtout selon la méthode de la répartition, les propriétaires fonciers se voit attribuer un rôle révélateur de leur importance. A l'intérieur des communes, la répartition du contingent communal, entre tous les contribuables, est effectué par un conseil des répartiteurs. Or, aux termes de l'article 9 de la loi du 3 frimaire an VII, à côté du maire et de l'adjoint, ce conseil comprend cinq représentants des contribuables choisis parmi les propriétaires fonciers de la commune. C'est dire que le type représentatif du contribuable du XIX<sup>e</sup> siècle est bien aux yeux du législateur le propriétaire foncier.*

62. — Vérifiée pour la fiscalité directe, l'affirmation vaut aussi en matière de droits d'enregistrement. Les droits d'enregistrement frappent la propriété immobilière à l'occasion des transmissions et de la rédaction des baux. De 1830 à 1875, par exemple, ces opérations donnent lieu à des rentrées fiscales qui représentent de 50 à 70 % du produit total des droits d'enregistrement.

Si l'on évalue donc, au milieu du XIX<sup>e</sup> siècle, le montant total des taxes qui, à l'exception des impôts de consommation, atteignent directement ou indirectement la propriété immobilière, on peut dire qu'il représente près de 70 % du produit total des impôts concernés. Autrement dit, *par rapport à l'ensemble des rentrées fiscales, procurées par le total des contributions directes et des droits d'enregistrement, la relation entre la notion de contribuable et celle de propriétaire immobilier se vérifie encore dans une proportion indicative de 70 %.*

63. — A s'en tenir aux statistiques fiscales, on pourrait même ajouter un autre trait à ce profil sociologique du contribuable. Il est un grand consommateur de boissons alcoolisées et de tabacs. De 1830 à 1875, *les recettes fiscales provenant des droits sur les boissons et la vente des tabacs ont représenté de 60 à 80 % du produit des contributions indirectes.*

Ajoutés aux précédents, ces chiffres dessinent assez nettement le contribuable du XIX<sup>e</sup> siècle. Propriétaire immobilier, consommateur de deux produits, personne physique et national, quelques traits suffisent à le décrire. Ce payeur de l'impôt du siècle libéral a une silhouette somme toute très simple.

Il en va tout autrement pour le contribuable contemporain.

Parce que les bases de la fiscalité se sont diversifiées et atomisées, la notion de contribuable n'enserme plus aujourd'hui qu'un contenu sociologique hétérogène.

## 2°) L'hétérogénéité sociologique du contribuable du XX<sup>e</sup> siècle

64. — Posant, en 1974, la question de savoir qui peut être contribuable, tel théoricien de la doctrine fiscale de langue espagnole ne trouve pas moins de six réponses possibles : les personnes physiques, les personnes morales privées, les établissements publics, l'Etat et les collectivités locales, les unités économiques soumises à l'impôt bien que n'ayant pas la personnalité juridique, et les nations étrangères (152). Et encore oublie-t-il les organisations internationales. Une aussi grande diversité de contribuables ne peut recouvrir une réalité sociologique uniforme ou homogène (153).

De fait, si l'on reprend les traits précédents, ayant servi à esquisser le profil sociologique du contribuable du XIX<sup>e</sup> siècle, on constate qu'ils n'expriment plus la réalité fiscale actuelle.

(152) E. Flores Zavala, *op. cit.*, p. 61 à 69.

(153) Il faudrait mentionner aussi la théorie des auteurs allemands et autrichiens sur « l'impôt droit réel » ou « *dinglichkeit der steuer* ». Ces auteurs remarquent que certaines lois ne mentionnent aucun débiteur de l'impôt et permettent de s'en prendre directement à l'objet fiscal lui-même. « Des immeubles, des documents, des automobiles et même des chiens sont « contribuables » ! », cf. M. Wurlod, *Forme juridique et réalité économique*, thèse Lausanne, 1947 p. 17 et la bibliographie citée note 21.

D'abord, le contribuable du XX<sup>e</sup> siècle ne se définit plus exclusivement comme une personne physique. Il est de plus en plus souvent une personne morale (154), mais aussi, et de façon originale, une entité distincte à la fois de la personne physique et de la personne morale : l'entreprise individuelle. « Patrimoine d'affection », celle-ci est devenue « sujet fiscal » (155). Certes, le droit ne connaît d'autres sujets que les personnes physiques et les personnes morales. « En l'état actuel du droit, l'entreprise ne constitue pas une personne morale » (156). Mais le droit fiscal est parvenu, dans une certaine mesure, à dédoubler la personnalité du commerçant. En distinguant le patrimoine civil du patrimoine commercial, il paraît consacrer l'existence fiscale autonome de l'entreprise par rapport à la personne de l'entrepreneur (157). « Tout se passe comme si, animée d'une sorte de dynamisme interne, l'entreprise avait naturellement tendance à « s'évader » de la personnalité de l'entrepreneur, entendu au sens du propriétaire, pour vivre une vie « fiscale autonome » (158). Le doyen Ripert le notait déjà dès 1951. Il constatait que « le droit fiscal... impose les entreprises industrielles et commerciales, et par là même les reconnaît pour en faire des contribuables... » (159). Trois millions de contribuables en 1980.

65. — « Ce coûteux baptême » (160), le droit fiscal le donne aussi aux personnes morales. Le nombre des sociétés s'est multiplié, leur objet s'est diversifié et aujourd'hui ce sont 300.000 contribuables personnes morales qui supportent à la fois une partie de la fiscalité des personnes physiques comme une fiscalité qui leur est propre. Le rôle des personnes morales « dans la vie du pays..., a paru [en effet] assez important au législateur pour [qu'il] leur confère un régime [fiscal] spécial par la réforme du 9 décembre 1948 » (161). Jusqu'alors, l'impôt cédulaire français ne manifestait aucune différence entre

---

(154) D. Ketchedjian, la personnalité morale au regard du droit fiscal, Paris 1972. Mme Meyer - Alauzen, La notion fiscale de personnalité morale en droit français. Aussi J.P. Lukaszewicz, Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal, thèse Amiens 1974, p. 122 à 129. D.F. 1966 n° 36-37.

(155) R. Saint-Alary, L'entreprise et le droit fiscal, Annales de la Faculté de Droit de Toulouse, 1965, t. 13, fascicule 2, p. 166 ; cf. aussi Nadal Oller, p. 149 à 162, pour le régime fiscal des entreprises en droit fiscal espagnol. L'entreprise contribuable, Colloque Entreprises-Administration, août 1971. L'entreprise face à la T.V.A., Séminaire Faculté droit de Liège, novembre 1969.

(156) Denis Ketchedjian, L'entreprise individuelle et le droit fiscal : un nouveau sujet de droit, R.S.F. 1974, p. 417.

(157) En 1947, le Doyen Julliot de la Morandière écrivait déjà : « *La notion de patrimoine ne sera plus liée aussi étroitement à celle d'individu et de personne... l'on utilisera ainsi par exemple la notion de patrimoine d'affection. L'entreprise se détache de celui qui lui a donné naissance et aura une vie juridique indépendante* », Cours élémentaire de droit civil français, A. Colin et H. Capitant, Dalloz 1947, p. 117-118.

(158) M. Despax, L'Entreprise et le Droit, 1957, p. 102.

(159) Aspects juridiques du capitalisme moderne, Paris L.G.D.J., 1951 n° 123 p. 273. Pour une opinion inverse, cf. Denis Ketchedjian, par exemple R.S.F. *op. cit.*, p. 488.

(160) G. Ripert, *op. cit.*, p. 273.

(161) Jean Mauger, L'étude critique de l'imposition des personnes morales en France, thèse Paris, 1954, p. 7.

les sociétés, personnes fictives, et les individus, personnes réelles. Le code des impôts directs appliquait dans les deux cas l'impôt sur le B.I.C. avec tous les éléments de personnalisation qu'il pouvait comporter. Ainsi, ne distinguant pas « entre les contribuables individuels et les sociétés », la loi du 4 avril 1926, qui instituait une progressivité de fait, en arrivait à appliquer aux personnes morales l'idée d'un minimum d'existence. C'est dire que l'unité de la notion de contribuable était poussée jusqu'à « l'absurde » (162). Au contraire, depuis le décret du 9 décembre 1948, l'assimilation fiscale de la personne morale et de la personne physique cède la place à une différenciation et un second type de contribuables apparaît (163).

A ce premier niveau d'analyse, la réalité fiscale actuelle *n'a donc plus l'homogénéité passée. Le produit de la fiscalité n'est plus le fait essentiel des seules personnes physiques. Il provient aussi des personnes morales. Si bien que la notion de contribuable, qui désignait au XIX<sup>e</sup> siècle une seule réalité, en recouvre aujourd'hui deux.* Ainsi, aux titres des contributions directes, personnes morales et personnes physiques contribuent aux rentrées fiscales dans des proportions respectives de l'ordre de 30 % et 70 % (164).

66. — On peut certes objecter que la différence, avec le siècle précédent, est simplement quantitative, puisqu'à tout prendre des sociétés y existaient et étaient imposées. Mais là encore, outre le caractère marginal déjà souligné du phénomène, l'évolution contemporaine en a supprimé l'unité. Si les quelques contribuables personnes morales du XIX<sup>e</sup> siècle étaient, en effet, des personnes de droit privé, la division s'est aujourd'hui introduite entre ceux qui relèvent toujours du droit privé et ceux qui ont un statut de droit public. Au XIX<sup>e</sup> siècle, à une époque où les services publics avaient toujours un caractère administratif, la loi prévoyait des exemptions d'impôts pour les personnes publiques. Ainsi, l'article 5 de la loi du 4 frimaire an VII exemptait : « de la contribution des portes et fenêtres les ouvertures des bâtiments employés à un service public ». La loi du 1<sup>er</sup> juillet, assujettissant à la contribution des patentes l'exercice de tout commerce, industrie ou profession, excluait par là-même les personnes publiques pour la gestion d'un service public (165). Dans ces conditions, *le contribuable était toujours un particulier.* Gaston Jèze l'exprimait bien lorsque, définissant l'impôt, il y voyait « une prestation pécuniaire, requise des *particuliers* » (166).

67. — Au contraire, avec l'accroissement des interventions publiques dans la vie économique, il est vite apparu que les collectivités publiques et les établissements publics devaient être soumis à l'impôt, « faute de quoi un avantage important serait consenti aux personnes publiques » (167). La loi du 28 juin 1941 a donc décidé dans son article 4, repris à l'article 1654 du C.G.I., que ces personnes publiques « doivent acquitter, dans les conditions du droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties les entreprises privées effectuant les mêmes opérations ». *Ce faisant, la catégorie des contribuables personnes morales s'est trouvée scindée en deux sous-catégories de contribuables personnes publiques et de contribuables personnes privées.* « Par volonté

---

(162) Jean Mauger, *op. cit.*, p. 14.

(163) Le mouvement s'observe par exemple encore aux U.S.A. où, dès 1900, existait un impôt spécial pour les sociétés de capitaux. Sur tous ces points, J. Mauger, *op. cit.*, pp. 8 à 25.

(164) S.E.F., Série rouge, n° 306, juin 1974, p. 146 et 153.

(165) C.E., 31 mai 1929, Port autonome du Havre, Rec. Lebon, p. 534 ; cf. P. Delvové, *op. cit.*, p. 70.

(166) Cours élémentaire de science des finances, *op. cit.*

(167) P. Delvové, *op. cit.*, pp. 70-71.



simplificatrice», les auteurs ont sans doute persisté à considérer « de façon expresse, [ou] le plus souvent implicitement » (168), que le contribuable désignait une personne privée ou un « individu » (169). Mais l'évolution de la réalité n'en avait pas moins entamé l'unité de la substance du contribuable.

68. — Le mouvement n'était d'ailleurs pas achevé. *Le groupe des contribuables personnes publiques s'est scindé à son tour entre personnes publiques de droit interne et personnes publiques de droit international. La multiplication des organisations internationales a créé, au moins au plan théorique, une nouvelle catégorie de contribuables.* Négociant leur statut fiscal, sous la forme d'accords de siège (170), avec l'Etat sur le territoire duquel elles se trouvent, les organisations internationales constituent une catégorie de contribuables qui se distinguent des autres personnes publiques assujetties à l'impôt. La différence tient non seulement à la nature juridique ou aux pouvoirs de ces deux types de personnes publiques, mais aussi à un élément de nationalité. A ce dernier point de vue, l'existence de ces organisations internationales contribuables participe à l'affaiblissement du caractère national que présentait le contribuable jusqu'à la première guerre mondiale.

69. — A partir de cette date, de multiples causes vont accroître le nombre des étrangers soumis au prélèvement fiscal. D'abord, « grâce à l'organisation rapide des moyens de transport et à la diffusion presque immédiate des nouvelles, pour la majorité des produits le marché perd son caractère national pour devenir... mondial ». Le problème du régime fiscal des investisseurs étrangers se pose dès lors, parallèlement au traitement des investisseurs nationaux (171). Ensuite, « les pays décimés par la guerre [doivent] faire appel à la main-d'œuvre étrangère » pour reconstruire leur économie dans un premier temps et assurer le maintien de leur croissance par la suite » (172). A ces facteurs s'ajoute le développement des organisations internationales, qui, directement ou indirectement, sont à l'origine d'un mouvement constant et important des capitaux, de personnes et de produits. L'O.C.D.E. par exemple, le G.A.T.T. et bien d'autres organisations, comme la C.N.U.C.E.D. parmi les plus récentes, se sont proposés de favoriser le développement du commerce international. Plus concrètement, à l'intérieur des Communautés Européennes, la liberté d'établissement et la liberté de circulation pour les travailleurs ont multiplié les cas d'extranéité dans les opérations fiscales. De même, de façon non négligeable, les différences dans les cours des changes permettent tout un jeu de spéculation, sous forme de placements immobiliers ou mobiliers, qui contribue aussi à l'introduction de l'étranger dans le champ de la fiscalité nationale. Enfin, « avec le développement des relations économiques internationales..., les entreprises exercent de plus en plus leurs activités en dehors de leur pays d'origine. Elles installent à l'étranger des services commerciaux, des usines, des chantiers... Leur personnel est appelé à participer à l'activité de ces différentes installations ». D'où la multiplication du nombre des employés de

(168) P. Moulie, *op. cit.*, p. 10.

(169) Cf. L. Trotabas décrivant l'impôt comme un procédé de répartition des charges budgétaires « entre les individus », *Finances publiques*, 1970, p. 198. M. Laferrière définit l'impôt comme « un prélèvement... que l'Etat... opère... sur les ressources des particuliers... » Cours de législation financière *op. cit.*, p. 57. De même, lorsque l'impôt est regardé comme un transfert de richesse du secteur privé au secteur public, implicitement le contribuable est posé comme une personne privée, L. Trotabas, *Finances Publiques*, 1967, p. 215 et s. M. Duverger, *Finances Publiques*, 1968, p. 100 et s.

(170) Ph. Cahier, *Etude des accords de siège conclus entre les organisations internationales et les Etats où elles résident*, Milano, 1959, p. 222 à 231.

(171) Cf. 32<sup>e</sup> Congrès de l'I.F.A., Sydney, 1978, *Cahiers de droits fiscal international*, sujet n° 2, vol. LXIIIb.

(172) J. Ploquin, *op. cit.*, p. 8. Cf. aussi L. Einaudi, *La coopération internationale en matière fiscale*, R.C.A.D.I., 1928, t. V, p. 9.

sociétés à l'étranger, en missions temporaires de quelques mois ou en séjour d'une durée de cinq à six ans (173).

Tout cet ensemble de facteurs, augmentant les hypothèses où l'assujéti à l'impôt est un étranger, dissocie la relation entre le concept de contribuable et celui de national. *Le contribuable n'est plus exclusivement le national qu'il était au siècle de Méline. En bien des points, la législation fiscale se met à distinguer entre étranger et ressortissant. C'est particulièrement sensible dans nombre de pays sur le terrain du régime fiscal des investisseurs étrangers* (174).

70. — Sans doute, ces dispositions, en vertu desquelles l'étranger est parfois traité, au point de vue fiscal, autrement que le national, peuvent apparaître « peu importantes » (175). En ce sens, certains théoriciens et praticiens font état d'une « *assimilation de l'étranger au national* » en matière fiscale (176). Mais même lorsqu'ils croient pouvoir déceler ce principe de l'égalité de traitement, ces auteurs n'en admettent pas moins que « la pratique quotidienne de la fiscalité engendre parfois une impression contraire » (177). Des dérogations, sinon des discriminations, existent sous la forme d'impositions spéciales aux étrangers ou plus souvent par des particularités dans l'application des impôts de droit commun (178). De façon plus générale d'ailleurs, quelle que soit l'appréciation sur l'existence d'une similitude de régime fiscal entre le national et l'étranger, la réalité de l'élément d'extranéité dans la fiscalité contemporaine n'est guère contestée. A cet égard, il est symptomatique qu'au cours des vingt dernières années, l'International Fiscal Association ait examiné à chacun de ses congrès annuels un des aspects de l'émergence de l'étranger dans le phénomène fiscal moderne (179). Dans le même sens, la dissociation du national et du contribuable est si peu négligeable, que « depuis quelques années la D.G.I. a spécialisé un certain nombre d'inspecteurs des impôts à compétence nationale dans la fiscalité des personnes

---

(173) P. Kerlan, Problèmes fiscaux posés par l'activité temporaire à l'étranger des employés des entreprises à vocation internationale, *Cahier de droit fiscal international*, 1974, volume LIX b, p. 1. Cf. aussi R. Turq, La situation des étrangers vis-à-vis des impôts français sur les revenus, Paris, 1935, p. 1.

(174) Cf. A. Cortina, *Cahiers de droit fiscal international*, 1974, volume LIX à 1<sup>re</sup> partie, p. 23. M. Cozian, *Cahiers*, op. cit., 2<sup>e</sup> partie, p. 123. La législation israélienne, comme la législation indonésienne, opère par exemple des discriminations dans le traitement fiscal des investisseurs dans le but de favoriser les investisseurs étrangers. A l'inverse, le Luxembourg connaît aussi des discriminations fiscales mais favorables aux nationaux. S'agissant du traitement fiscal des salariés, cf. P. Kerlan, *op. cit.* p. 17.

(175) P. Kerlan, Conditions des étrangers en droit fiscal interne, *Juris-classeur de droit international*, t. III, fasc. 320 A § 3.

(176) P. Kerlan, *op. cit.*, § 1.

(177) P. Kerlan, *op. cit.*, § 3. Pour des « discriminations à rebours », défavorables aux nationaux, cf. R.C. Béraud, R.T.D.E. 1979 p. 595 et R. Drago, note sous C.E. 27 juillet 1979, R.D.P. 1980 p. 216.

(178) Sur tous ces points, cf. Kerlan, *op. cit.* § 6 à 51.

(179) Cf. Les *Cahiers de droit fiscal international* de 1960, Congrès de Bâle, à 1980, Congrès de Paris, volumes 42 à 65.

physiques étrangères (180). Au surplus la loi du 29 décembre 1976, en modifiant certaines règles relatives à la territorialité de l'impôt, officialisait bien pour la France l'actualité de la dimension internationale du contribuable.

71. — C'est dire que *le contribuable actuel* pose des problèmes d'une toute autre ampleur qu'au siècle précédent. *Il n'est plus ce sédentaire ne dépassant jamais les limites de la compétence territoriale du souverain fiscal. Les frontières lui sont devenues perméables, soit qu'il les traverse lui-même, soit qu'il y fasse passer ses capitaux, ses produits ou ses inventions.* Dans ces conditions, il ne s'identifie plus forcément au citoyen et pas même au national. L'apparition de cette importante composante internationale dans la fiscalité a donc apporté une diversification supplémentaire à la réalité sociologique du contribuable. *Personne physique ou personne morale, personne publique ou personne privée, il peut être aussi national ou étranger, régi par le droit fiscal interne ou le droit fiscal international. L'unité ou l'homogénéité du siècle précédent s'est véritablement perdue.*

D'autant plus que le contribuable contemporain n'est pas resté uniquement le propriétaire immobilier qu'il était au XIX<sup>e</sup> siècle. Certes, la propriété immobilière supporte aujourd'hui les diverses impositions que recouvre le vocable générique de fiscalité immobilière (181). Elle constitue même depuis la loi du 15 mars 1963 une des bases d'imposition favorite du législateur. Exemptée pratiquement de toute imposition pendant les vingt années qui ont suivi la seconde guerre mondiale, le propriétaire immobilier se voit en effet imposé actuellement au titre de ses terrains à bâtir, de ses opérations de lotissement ou de constructeurs, ou encore de ses cessions d'immeubles. Il supporte non seulement la T.V.A. immobilière, les droits de succession et l'imposition classique des revenus fonciers, mais aussi la fiscalité nouvelle des profits immobiliers (182).

Pourtant, malgré cette « fiscalisation » marquée du secteur immobilier, on ne peut dire du système fiscal français qu'il repose, pour une forte proportion, comme au XIX<sup>e</sup> siècle, sur la propriété immobilière. L'affirmation est toutefois difficile à étayer de façon précise.

72. — Jusqu'en 1975, en effet, il n'existait pas de statistiques officielles. Le Conseil des impôts avait certes avancé quelques chiffres partiels, pour les revenus fonciers (183) et la fiscalité des profits immobiliers (184). Et, dans

---

(180) P.J. Michaud, Régime fiscal des étrangers en France, Paris 1973, p. 1. L'importance de l'élément d'extranéité est si réelle qu'un service de la division de la législation, au ministère du Budget, est affecté aux relations internationales.

(181) Sur la fiscalité immobilière, cf. notamment M. Cozian, Principes de fiscalité immobilière, 1973. B. Jadaud, Fiscalité immobilière, Dalloz 1978.

(182) Cf. en ce sens, les lois des 19 décembre 1963, 30 décembre 1967, 29 juin 1971 et 19 juillet 1976.

(183) En 1970, par rapport au montant total des revenus imposés à l'impôt sur le revenu, les revenus fonciers ne représentaient que 2,5 %, Rapport Conseil des impôts, 3-août 1972, J.O. Doc. ad., éd. spéciale, p. 18.

un rapport de 1971, MM. Lewandoski et Bilger avaient tenté une estimation du rendement budgétaire de la fiscalité foncière (185). Mais ces études restaient très limitées, sans donner une vue d'ensemble. Pour pallier cet inconvénient, trois parlementaires, professeurs des Facultés de Droit, ont accepté en 1975 de poser, à ma demande, la question écrite suivante au ministre de l'économie et des finances (186) :

*« Quelle est, pour une ou plusieurs années récentes, par rapport au total des rentrées fiscales de l'Etat, la part des recettes procurées par les différents impôts frappant la propriété immobilière, en distinguant selon la nature de ces impôts : T.V.A., taxation des plus-values, droits d'enregistrement sur les mutations, revenus fonciers, droits de timbre sur les opérations concernant la propriété immobilière, etc... ? ».*

73. — Parue au Journal Officiel du 12 décembre 1975 (187), la réponse du ministre de l'économie et des finances se présente en deux tableaux dont je donne l'essentiel ci-après. Un tableau A « précise le montant de certains revenus catégoriels, compris parmi les bases de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où ils font l'objet d'une rubrique distincte dans la déclaration de revenus n° 2.042 ». Un tableau B donne la part de la fiscalité immobilière, dans les recettes procurées par la T.V.A. et les droits d'enregistrement (188).

---

(184) En 1970 par rapport au total des bases imposables à l'impôt sur le revenu, les profits immobiliers ne représentaient que 0,3 %. Rapport *op. cit.*, p. 59.

(185) Selon l'estimation de ces deux auteurs, la fiscalité immobilière ne représentait que 1 à 2 % de la fiscalité en 1968. Ces chiffres ne prennent pas en compte toutefois les plus-values immobilières réalisées par les sociétés commerciales, ni la T.V.A. relative aux opérations de construction. Selon les mêmes auteurs, les recettes foncières ne représenteraient que 15 à 16 % de la fiscalité locale.

(186) J'ai envoyé le texte de la question souhaitée à MM. Jean Foyer, J.P. Cot et G. Frêche. Elle a été publiée au J.O. du 31 mai 1975 n° 20.260, du 3 juin n° 20.405, p. 3588, du 5 juillet, p. 5139, du 12 juillet, p. 5242, etc... J'ai eu aussi recours à la question écrite pour les statistiques de saisine des commissions de taxation, les statistiques des recettes fiscales procurées au titre des régimes forfaitaires et pour les statistiques concernant les effectifs des brigades de vérification et les résultats de leur action, cf., J.O. débats Sénat, 14 déc. 1979, R.M. à la question n° 30.087 p. 5418.

(187) J.O. débats A.N., séance du 11 décembre 1975, p. 9707 et 9708.

(188) Pour les droits d'enregistrement, les chiffres cités ne comprennent pas les recettes correspondant aux inscriptions de privilèges et hypothèques.



## TABLEAU A

Revenus immobiliers compris dans les bases de l'impôt sur le revenu  
(% par rapport à l'ensemble des revenus globaux imposés)

| Nature des revenus                                                           | Année d'imposition |       |
|------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------|
|                                                                              | 1973               | 1974  |
| Revenus fonciers                                                             | 2,53%              | 2,51% |
| Profits immobiliers<br>(Articles 35 A et 35 II C.G.I.)                       | 0,05%              | 0,06% |
| Bénéfices des constructions immobilières<br>(Articles 235 quater C.G.I.)     | 0,01%              | 0,01% |
| Plus-values de cession de terrain à bâtir<br>(Ancien article 150 ter C.G.I.) | 0,10%              | 0,10% |

TABLEAU B

Impôts frappant certaines opérations immobilières  
(% par rapport aux recettes fiscales de l'Etat)

| Désignation des produits                                                                        | 1973  | 1974  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|
| T.V.A. immobilière<br>(Opérations des non-professionnels)                                       | 0,34% | 0,27% |
| Prélèvements sur les bénéfices des<br>constructions immobilières<br>(Article 235 quater C.G.I.) | 0,08% | 0,08% |
| Enregistrement                                                                                  | 0,88% | 0,78% |

74. — A l'examen de ces deux tableaux, il n'est sans doute pas possible d'avancer un pourcentage précis pour la part de recettes fiscale dues à la fiscalité immobilière. *On peut tout de même estimer avec vraisemblance qu'il est simplement de l'ordre de 5 % et en tout cas inférieur à 10 %.* Or, au XIX<sup>e</sup> siècle, on a vu que ce pourcentage était au minimum de 40 % et probablement voisin de 50 %. La relation entre le propriétaire immobilier et le contribuable s'est aujourd'hui manifestement distendue au point de disparaître. *La qualité de propriétaire immobilier, tout comme celle de personne physique ou de national, ne constitue plus un des traits caractéristiques du contribuable contemporain.*

On ne peut même pas recourir à une caractéristique accessoire comme celle de consommateur de tabac ou d'essence. En effet, pour l'année 1971 par exemple, les 4,6 milliards de francs produits par le monopole des tabacs, et les 11 milliards, dus aux impôts incorporés dans le prix de l'essence, ne représentent respectivement que 5 % et 11 % par rapport au total des rentrées fiscales dues aux contributions indirectes et aux taxes sur le chiffre d'affaire. Au XIX<sup>e</sup> siècle, au contraire, les recettes fiscales procurées par la fiscalité des alcools et du tabac représentaient 60 à 80 % du total des droits indirects. Ici encore, un des traits distinctifs du contribuable du XIX<sup>e</sup> siècle s'est estompé.

75. — Certes, on pourrait penser qu'une esquisse du contribuable actuel serait possible, à partir d'autres caractéristiques. Le contribuable du XX<sup>e</sup> siècle serait un salarié ou un titulaire de bénéfices industriels ou commerciaux. L'affirmation paraît d'autant plus exacte, *a priori*, que l'évolution sociologique semble bien conduire à un accroissement du nombre des salariés et à une augmentation de la part de l'impôt sur le revenu dans le total des rentrées fiscales. Mais cette unité apparente, tirée notamment de la situation de salariés, recouvre en réalité une extrême diversité.

Entre le fonctionnaire, soumis à l'impôt sur le revenu, pour un traitement annuel de 27.048 F (189), et le dirigeant, salarié d'une société anonyme, contribuable du même impôt sur la base d'un traitement annuel de 400.000 F (190), la différence n'est pas seulement quantitative. Le second contribuable a des possibilités d'action que ne possède pas le premier. Non seulement, d'ailleurs, des possibilités de fait, tel le recours aux services d'un conseiller fiscal, mais aussi des moyens juridiques. Ainsi le droit de déduire des indemnités forfaitaires, fréquemment allouées par les entreprises (191), ou la possibilité de saisir la commission départementale des impôts. *La terminologie de « salarié contribuable » recouvre donc une réalité sociologique hétérogène où tous les assujettis n'ont pas les mêmes pouvoirs de fait et de droit.*

76. — De même, dans la fiscalité des entreprises industrielles et commerciales, on constate aisément que « *de Péchiney à l'artisan du bâtiment et de la chaîne de supermarchés à l'épicier du village* » (192), il n'y a aucune unité. On parle sans doute d'unicité de la taxation des bénéfices. Mais cette similitude du régime fiscal recouvre une divergence de besoins, de préoccupations et surtout de possibilités. L'entreprise de faible taille ne pourra pas véritablement « négociier » son imposition, sauf à être assujettie à un régime d'imposition forfaitaire. Alors que la société à grande dimension pourra obtenir éventuellement des « aménagements » par ses contacts avec les autorités fiscales. *La société fiscale est à l'image de la société tout court. La compréhension, dont on peut y bénéficier, n'est probablement pas étrangère aux pressions que l'on peut y susciter.*

En d'autres termes, l'hétérogénéité, du contenu sociologique de la notion de contribuable, tient notamment à des différences de dimension. Il est des contribuables à la taille telle, qu'il leur est possible de traiter d'égal à égal avec le Fisc. Certes, le phénomène ne concerne pas la majorité des assujettis. Et à tout prendre, il est de toujours. Mais même pour les *cendrillons de la fiscalité*, les moyens d'action se sont accrus. Le contribuable contemporain a des moyens juridiques et pratiques que ne possédait pas son homologue du siècle antérieur. Dans ses rapports avec les agents de l'Administration fiscale, il n'est plus systématiquement dans la position d'infériorité où le présente l'imagerie traditionnelle. Son influence et son « poids » se sont accrus dans une proportion telle que l'on pourrait parler d'une augmentation de « densité » du contenu sociologique de la notion de contribuable (193).

(189) Salaire moyen au 1<sup>er</sup> juillet 1974 selon les calculs de l'I.N.S.E.E.

(190) Cf. Rapport du Conseil des impôts 1974, J.O. 6 août 1974, p. 2735.

(191) Cf. Conseil des impôts, rapport 1972 *op. cit.* p. 31 à 34 : « L'exonération actuelle des remboursements et allocation de frais permet de soustraire à l'impôt une partie des rémunérations des dirigeants de sociétés oscillant entre 34 et 52 % ».

(192) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 179.

(193) La densité s'entend, selon Littré, d'une *supériorité de poids sous un même volume*. L'emploi de cette image vise à rendre compte de l'évolution suivante : le « volume » du contribuable, c'est-à-dire son apparence extérieure, n'a pas généralement changé, alors que son « poids » dans le dialogue fiscal s'est accru.

## B. — La prise de « densité » du contenu sociologique de la notion de contribuable

77. — Selon une idée répandue dans l'opinion publique, comme chez les spécialistes du droit fiscal, les rapports du fisc et du contribuable seraient des rapports de supérieur à inférieur, voire de spoliateur à dépouiller. En ce sens, le vocabulaire, les clichés d'humoristes et l'enseignement d'une discipline, curieusement appelée psychologie de l'impôt, révèlent nettement la diffusion de cette idée commune d'un « *contribuable victime* ». Ainsi les termes d'« *impôt* », « *impuesto* », « *imposto* » traduisent bien l'idée d'une charge ou d'un fardeau sous lequel le contribuable ploie. Les gravures de l'Ancien Régime ou les dessins de la presse d'aujourd'hui le confirment. Toujours le contribuable y est écrasé par les fermiers généraux ou dépouillé par les agents de recouvrement.

Dans le même sens, les sondages effectués auprès des contribuables montrent qu'assez souvent le mot impôt est associé à des représentations négatives s'exprimant dans l'expression « *on me prend quelque chose* » (194). Et, à en croire certains théoriciens du droit fiscal, « qu'il s'agisse des petits commerçants ou industriels, assujettis au forfait, des entrepreneurs frappés sur leurs bénéfices réels ou des dirigeants de sociétés, tous [seraient] unanimes pour dénoncer la voracité de l'ogre fiscal » (195).

C'est dire que l'idée du contribuable « spolié » par le fisc et dépourvu de tout moyen de défense efficace est largement admise. On la justifie non seulement par la nature du fisc, présenté en « *impoteur* », c'est-à-dire étymologiquement celui qui impose comme celui qui trompe, mais aussi par la différence de taille entre le contribuable et l'Administration fiscale. En langage familier, le contribuable est décrit comme n'étant pas « *de force* » à affronter le fisc. Il est « *sous la patte du molosse* » (196). Il est au « *garde à vous fisc* » (197) ! Si cette perception des choses a pu correspondre à la réalité du siècle libéral, où la société était pulvérisée par l'individualisme, l'évolution contemporaine a profondément transformé les possibilités du contribuable. Une meilleure information fiscale, le développement des professions de conseils fiscaux et l'insertion des contribuables dans des organisations socio-professionnelles ont contribué à accroître leurs moyens d'action (2°). Parallèlement, des transformations sociologiques conduisaient au développement de la stature du contribuable (1°) .

---

(194) G. Schmolders, *Psychologie de l'impôt*, p. 69 à 75. Lorsqu'on prononce le mot impôt, 43 % des Montpelliérains interrogés ont une réaction négative ou de désagrément. 61 % des personnes interrogées décrivent le prélèvement fiscal par « *on me prend quelque chose* ». 40 % des personnes estiment qu'il ne sert à rien de discuter avec le fisc qui « *a toujours raison* », cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 4 p. 37.

(195) Jean Mauger, thèse, *op. cit.*, p. 7. Cf. sur ces points le vol. 2.

(196) M. Bouchon, *Sous la patte du molosse*, Amiens 1978.

(197) R. Macart, *Garde à vous Fisc*, Paris ; *Echec au fisc*, 1958. A. Figueras, *La gestapo fiscale*, 1977. L. Neuwirth, *Le fléau fiscal*, 1977.



1°) *L'accroissement de la stature du contribuable :  
l'apparition de « contribuables gullivériens ».*

78. — Tant que le contribuable a été pour l'essentiel une personne physique, d'évidence, ses rapports avec un agent du fisc ne pouvaient qu'être la plupart du temps inégaux. Face à un fonctionnaire disposant du savoir, des prérogatives de puissance publique et surtout de l'appui d'une forte organisation administrative, le contribuable personne physique ne pouvait opposer dans le dialogue qu'un éventuel ascendant personnel. Autant dire qu'il n'était pas « de taille » à se mesurer avec l'Administration fiscale. Mais avec le développement du phénomène de la personnalité morale, cet état s'est modifié. Soit que le législateur fiscal ait favorisé la constitution de grandes sociétés, par une politique de regroupements ou de fusions, soit que ces entreprises à grande taille se soient développées d'elles-mêmes, on observe l'existence de *contribuables gullivériens* faisant jeu égal avec l'Administration fiscale.

L'influence du législateur, dans l'apparition des « macro-contribuables », est manifestée avec la loi du 28 juin 1941. Posant le principe de l'assujettissement des personnes publiques à l'impôt, ce texte a créé des contribuables d'une nouvelle nature et stature. On peut s'en apercevoir à la lecture des instructions ministérielles. Il n'est pas rare d'y voir telle entreprise publique, ou telle activité exercée par une personne publique, bénéficier d'une tolérance administrative ou d'une interprétation favorable des textes législatifs et réglementaire (198).

79. — Le phénomène est très net pour les entreprises publiques. Ces démembrements de l'Administration traditionnelle pèse d'un tel poids, économique et politique, qu'il est bien difficile au fisc de lutter à « armes égales ». On l'observe tout particulièrement dans les pays en voie de développement, sans parler des 130 entreprises publiques françaises et de leur 666 filiales.

Au Maroc par exemple, l'Office Chérifien des Phosphates a pu bouleverser à lui seul la structure fiscale du pays. En 1975, du fait de l'augmentation du prix des phosphates, le rendement de l'impôt, assis sur les bénéfices professionnels réalisés par cet office, s'est accru au point de représenter le quart du total des recettes fiscales. Comme les pays les plus développés, le Maroc a présenté des impôts directs ayant un rendement supérieur aux impôts indirects. En 1980 encore, l'O.C.P. assurait seul plus de 70 % des recettes fiscales recouvrées dans la capitale marocaine. Lorsqu'un contribuable atteint une telle dimension, que peut faire l'Administration fiscale ? Elle en est bien souvent réduite à faire inscrire d'office, au budget de ces établissements publics, contribuables géants, les impôts qu'elle ne peut recouvrer (199).

---

(198) Cf. l'instruction du 8 avril 1974 qui exonère de T.V.A. l'activité des mess militaires gérés par les intéressés, alors qu'elle assujettit les mess militaires gérés par les civils, B.C.D. 1974, p. 230-231.

(199) Sur l'O.C.P., cf. A. Claisse, *L'Entreprise publique au Maroc*, Revue française d'administration publique, 1977 p. 165. M. Bentahir, *Le recouvrement des impôts directs au Maroc*, Mémoire de l'E.N.A., Rabat 1979, p. 150. Cf. aussi l'exonération du secteur agricole nationalisé en Irak, A. Hamoud, *La fiscalité directe en Irak...*, thèse Montpellier 1980 p. 297.

80. — Les contribuables personnes publiques ne sont d'ailleurs pas seuls à pouvoir « dialoguer » efficacement avec l'Administration fiscale. L'évolution de l'économie occidentale, dans le sens d'une concentration toujours plus grande des entreprises, a créé en effet des entités économiques très puissantes. Assujetties à l'impôt, elles constituent des contribuables d'une nature particulière.

Le phénomène n'est pas propre à la France. Avec le développement des entreprises multinationales, dont on a pu dire qu'elles étaient des « Etats souverains » (200), il prend par définition une dimension internationale. Le mouvement aboutit à la création de contribuables aux possibilités exceptionnelles, raisonnant en termes « d'optimum fiscal » et capables d'avoir « une véritable stratégie financière et fiscale » (201). Des entreprises d'une telle taille ne vont pas sans poser des problèmes aux Etats (202). Mais leur importance économique les rend particulièrement nécessaire à des pays insérés dans une concurrence commerciale internationale sévère. Ainsi s'explique que les législations nationales visent à favoriser leur constitution, notamment par une politique fiscale des regroupements ou des fusions.

81. — En France, c'est tout l'apport de la loi du 12 juillet 1965. Instituant dans son article 2 la technique de la consolidation du bilan, elle crée une base d'imposition unique pour l'ensemble des sociétés d'un même groupe (203). Dans le cas, en effet, d'un groupe de sociétés, « les règles classiques de la fiscalité... se [révélaient] inadéquates en n'ayant pour sujet que la société isolée. Un nouveau dispositif fiscal [était nécessaire] pour saisir le profit réalisé par le groupe tout entier et soumettre celui-ci à l'impôt » (204). D'où l'institution de l'imposition sur la base du bénéfice

---

(200) A. Sampson, I.T.T., Etat souverain, éd. A. Moreau, Paris, 1973. E. Garlati, L'entreprise internationale face à l'impôt, 1974. Sauvage, Les sociétés multinationales, I.E.P. cours de droit 1974-1975. Conseil économique et social, les entreprises multinationales, J.O. Avis et rapports du C.E.S., 21 décembre 1972, n° 15. R. Vernon, La souveraineté nationale en péril : Entreprises multinationales, 1974. Les multinationales, Cahiers français n° 190, Paris 1979. Cl. Lazarus, Ch. Leben..., L'entreprise multinationale face au droit, Paris 1977.

(201) C.E.S., *op. cit.*, pp. 887 à 890.

(202) C.E.S., *op. cit.*, pp. 892 et s. La littérature romanesque donne une vision particulièrement puissante de certains de ces problèmes, cf. R. Victor Pilhes, L'imprécateur, éd. du Seuil, 1974, surtout pp. 7, 98-99, 103, 185, 201-202, 231-232, 245-246. Pour « les entreprises géantes » aux U.S.A., qui « évoquent davantage l'idée d'un pays souverain que celle d'une entreprise commerciale, cf par exemple R.J. Barber, Le pouvoir américain, Stock, 1972, p. 28 et plus généralement pp. 27 à 45. Pour les affrontements victorieux de ces contribuables géants avec le souverain fiscal, cf. l'action de United fruit contre une taxe à l'exportation établie par le Honduras, Le Monde 24 avril 1975 p. 5. Pour l'imposition de ces multinationales, cf. 30<sup>e</sup> congrès de l'I.F.A., mon compte rendu R.S.F. 1977 p. 397. S. Plasschaert, Les prix de transfert et les... multinationales, Paris 1979. Ph. Jans, Les transferts indirects de bénéfices..., Bruxelles, Bruylant, 1976.

(203) Cf. M<sup>me</sup> Meyer-Alauzen, La notion fiscale de personnalité morale en droit français, in Droit fiscal 1966, 31, 36 et 37, Doctrine.

(204) B. Jadaud, L'impôt et les groupes de sociétés, Paris 1970, p. 22.

consolidé. « Dépassant l'individualité et la personnalité juridique de chaque société, cette consolidation [exprime] la réalité de la situation patrimoniale et des résultats du groupe de société » (205). « *Le régime du bénéfice consolidé tend à substituer, à une notion juridique étroite du contribuable, un concept économique plus large : le « groupe de sociétés », juridiquement distinctes, mais formant une entité économique considérée comme contribuable unique* » (206). Il y a par conséquent accroissement de la stature du contribuable. De plusieurs contribuables, constituant le groupe de sociétés considéré, on passe à un seul contribuable égal à l'addition algébrique de tous les autres (207).

82. — Le même accroissement de la dimension du contribuable s'observe avec la technique des fusions, définie soit comme le transfert par « une société, à la suite d'une dissolution..., de l'ensemble de son patrimoine à une autre société préexistante..., soit, comme le transfert, par deux ou plusieurs sociétés... de l'ensemble de leur patrimoine à une société qu'elles constituent... » (208). Ces dispositions fiscales ont eu pour but d'éviter que les sociétés absorbées n'acquittent l'impôt sur le montant des plus-values constatées à l'occasion de leur liquidation. De même pour les actionnaires, il s'est agi d'éviter qu'ils soient tenus de comprendre dans leurs revenus leur part de boni de liquidation (209).

Ce souci, d'éviter que l'adaptation des structures ne soit entravée par les conséquences fiscales des opérations juridiques correspondantes, conduit, à favoriser les concentrations et, aboutit par là, au renforcement du contribuable. Sans doute, « la France ne compte que 16 entreprises de dimensions mondiales ». Mais, « si l'on considère les sociétés anonymes, cotées en Bourse, au bilan supérieur à 10 millions de francs, 735 opérations de concentration » ont été enregistrées de 1961 à 1970 (210). Ici encore, le mouvement n'est pas propre à la France. Sans observer que les Etats-Unis comptent 127 entreprises de dimension mondiale, c'est-à-dire 127 contribuables géants, on peut constater, au travers de la législation des communautés européennes, une même recherche d'entités économiques de grande taille. Ainsi, dans l'exposé des motifs de deux propositions de directive du 16 janvier 1969,

(205) B. Jadaud, *op. cit.*, p. 22. Selon la définition contenue dans la proposition de directive du Conseil de la C.E.E., « *le régime du bénéfice consolidé offre aux sociétés... la possibilité de tenir compte, pour le calcul de leurs bénéfices imposables, des pertes subies par leurs filiales...\** », J.O.C.E. du 22 mars 1969 C 39/7.

(206) Proposition de directive C.E.E. du 15 janvier 1969. J.P. Foucault, La fiscalité des groupes internationaux de sociétés, Thèse Paris I, 1975.

(207) J.P. Baraldo et G. Coquereau, Impôts directs spécifiques du holding, régime en France des sociétés de capitaux, in *Dix ans de droit de l'entreprise*, 1978 p. 211.

(208) Art. 2 de la directive du 16 janvier 1969, J.O.C.E. 22 mars 1969, C. 39/1.

(209) Sur ce point, cf. D. de la Martinière, *op. cit.*, p. 304 à 317. P. Puyraveau, Dix ans de droit fiscal des fusions, in *Dix ans de droit de l'entreprise*, *op. cit.* p. 231.

(210) Ch. Debbasch, La France de Pompidou, 1974, p. 137 et 139. Pour la liste des firmes multinationales, notamment françaises, cf. C.E.S. *op. cit.*, p. 879 et H. Claude, Les multinationales et l'impérialisme, 1978 p. 238-241. M. Poniatowski, L'avenir n'est écrit nulle part, 1978 p. 451.



le Conseil des Communautés Européennes se proposait de « permettre aux entreprises d'acroître leur productivité, et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international », « en instaurant des regroupements de sociétés d'Etats membres ».

La recherche des concentrations d'entreprises, conduisant aux contribuables gullivériens, paraît donc bien inscrite dans la logique de l'évolution économique contemporaine.

83. — Ce phénomène de « croissance » du contribuable n'est d'ailleurs pas limité, théoriquement du moins, aux seuls contribuables personnes morales. On le retrouve aussi, en droit comparé, pour les contribuables personnes physiques. C'est le cas dans certaines propositions de réforme fiscale avancées par la commission royale d'enquête sur la fiscalité canadienne. Cette commission Carter, du nom de son président, prévoyait la « cellule parentale » comme contribuable unique. Le contribuable serait constitué par la famille, entendue « comme les époux et les enfants mineurs à charge, ou bien une personne non mariée et ses enfants ». Un tel système, amenant à supprimer tout droit de succession sur les transferts de patrimoine à l'intérieur du couple, diminue le nombre des contribuables et augmente la taille de chacun d'eux (211). Non appliqué, parce que jugé irréaliste par les fiscalistes canadiens (212), ce système n'en est pas moins révélateur d'une tendance générale vers un contribuable de plus grande dimension. Très marqué pour les personnes morales, où le renforcement « du contribuable résulte de l'accroissement de sa stature même, le mouvement peut s'observer aussi chez les contribuables personnes physiques. Un accroissement de leurs moyens d'actions les met à « armes égales » avec le fisc.

## 2°) *L'accroissement des moyens d'action du contribuable : L'apparition de contribuables à « armes égales »*

84. — Si l'on a toujours relevé les différents droits donnés au contribuable par l'évolution juridique, on a peu insisté en revanche sur l'accroissement de fait de ses moyens d'action. La commission départementale des impôts, la garantie contre les changements de doctrine administrative, la charte des droits et des devoirs du contribuable vérifié ou encore les garanties de procédure accordées par la législation de 1978 ne produisent leur plein effet que si le contribuable est en mesure d'utiliser efficacement de tels moyens, grâce à l'appui de conseillers fiscaux ou d'organisations socio-professionnelles.

---

(211) Sur ce rapport Carter, cf. G. Gallais-Hamonno, La fiscalité des économies développées en l'an 2000 : le système Carter, *Futuribles*, Sédés 1968, t. V, p. 588. Les commissions royales d'enquête sur la fiscalité du Canada, *Steuer revue* 1965, p. 202.

(212) Opinion recueillie au cours d'un entretien non directif sur ce rapport avec M<sup>e</sup> Hausman James, avocat à Toronto. Pour une opinion inverse, cf. G. Gallais-Hamonno, *Rapport de la Commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes*, La Documentation française, 1979, tome 3 p. 114.



Or, tel est bien le cas. Le recours de plus en plus fréquent au savoir des conseillers fiscaux (a), et l'insertion des contribuables dans des organisations socio-professionnelles (b), ont modifié de façon très sensible l'état du rapport de force entre le contribuable et l'agent du fisc.

a) *L'insertion des contribuables dans des organisations socio-professionnelles*

85. — Il n'est pas rare, au long de l'histoire de la fiscalité, de voir apparaître, dans les périodes de tension, des associations ou des partis ayant essentiellement un objet fiscal et regroupant des contribuables mécontents. Sans remonter à l'Ancien régime, fort riche d'illustrations en la matière, on peut observer dans la France des années 1930 la constitution « de ligues locales de contribuables » regroupées même en une confédération générale des contribuables (213). Le phénomène se retrouve plus tard avec le mouvement Poujade, où, dans les premiers temps, les préoccupations fiscales étaient prépondérantes. On peut aussi l'observer à l'étranger, notamment au Danemark, où une pression fiscale très élevée amène en 1973 la constitution d'un parti contre l'impôt, le parti du Progrès. Mais pour être répandus, ces exemples ne sont toutefois que des épiphénomènes. Le regroupement et l'organisation des contribuables ne durent pas. Généralement, les motifs de mécontentement disparaissent, les *contribuables militants* se dispersent.

Ce n'est donc pas ce type de « grégarisation » des contribuables qu'il est intéressant d'examiner. C'est en fait l'insertion des contribuables, dans des organisations à base socio-professionnelle, qui constitue le moyen d'action le plus efficace et le plus quotidien. Certes, ce ne sont pas des contribuables *stricto-sensu* que l'organisation socio-professionnelle regroupe. Le C.N.P.F., la F.N.S.E.A., un syndicat de médecins associent respectivement les industriels, les agriculteurs et des médecins et non pas des contribuables. Mais si l'on dépasse les apparences, le facteur fiscal marque tellement toutes les professions, qu'en fait, tout se passe comme si le syndicat ou l'organisation professionnelle considérée représentait ses membres dans leur *dimension de contribuable*. En quelque sorte, l'organisation à base socio-professionnelle subit un dédoublement fonctionnel. Tout en représentant les intérêts strictement professionnels de ses adhérents, elle en exprime aussi les intérêts fiscaux. Si bien que tout contribuable trouve, auprès de l'organisation correspondante à sa catégorie socio-professionnelle, une possibilité permanente de recours pour défendre non seulement les intérêts fiscaux de sa profession, mais aussi sa situation fiscale individuelle (214).

---

(213) J. Alaux, Le rôle du contribuable dans la répartition des charges fiscales, thèse Paris 1933, pp. 46 et s.

(214) 22 % des Montpelliérains interviewés pensent que les organisations professionnelles ont une certaine influence sur l'élaboration du droit fiscal. Cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* tome 4 p. 46. Sur le problème plus général du rôle des syndicats dans la législation, cf. M. Bazex, L'administration et les syndicats, Paris 1973 p. 133.

86. — En la matière, l'exemple des agriculteurs est particulièrement significatif. Nous verrons de façon détaillée, dans ce premier volume, comment la Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles intervient globalement, pour obtenir le traitement fiscal le plus favorable à la profession, mais aussi individuellement, sur la saisine d'un agriculteur particulier, pour résoudre son problème fiscal. Ainsi, tout au long des années 1970 et 1971, régulièrement, le service fiscal de la F.N.S.E.A. consultait le service de législation de la D.G.I. pour trouver des solutions aux divers cas d'espèces que posait l'assujettissement de l'agriculture à la T.V.A. Des cas d'intervention de cette nature sont loin d'être isolés. On en trouve dans divers secteurs professionnels, même si toutes les organisations professionnelles ne savent pas intervenir aussi efficacement que les agriculteurs auprès du fisc. Ainsi, à l'examen de documents statistiques confidentiels, j'avais constaté que le nombre de saisine de la commission départementale des impôts d'un département de l'Ouest était anormalement élevé : plus de 70 recours, alors que la moyenne annuelle était auparavant d'une dizaine d'affaires. Après enquête, il est ressorti que cette « inflation » des recours était dû à l'intervention corporative des chirurgiens-dentistes. Mécontents de la fixation des évaluations administratives B.N.C., l'organisation des chirurgiens-dentistes du département concerné avait lancé une consigne d'opposition systématique aux évaluations administratives. Il y a là une illustration des possibilités d'action que l'organisation socio-professionnelle confère aux contribuables.

87. — Ce rôle est d'ailleurs tellement réel, que le législateur fiscal l'a officialisé dans diverses dispositions du droit positif. Lorsque l'article 1651 du C.G.I. énumère les différentes organisations socio-professionnelles pouvant désigner des représentants à la commission départementale des impôts, il officialise leur action et leur confère un caractère représentatif des contribuables (215). Et c'est bien là un des facteurs essentiels du renforcement de la situation des contribuables. *Dans bien des hypothèses, le contribuable n'est plus l'individu isolé qui affronte seul et l'agent du fisc et la puissante organisation administrative se profilant à travers lui. Inséré dans un syndicat, le contribuable peut aborder le dialogue fiscal en de bien meilleures conditions matérielles et psychologiques.*

Cette amélioration de la situation concrète du contribuable tient d'abord à l'effet dissuasif latent que joue son intégration socio-professionnelle. Un inspecteur pourra théoriquement fixer à un niveau plafond un forfait B.I.C. Mais, si ces évaluations sévères sont trop généralisées, le risque existe de susciter une réaction globale de la profession. Dès lors, soit spontanément, soit dans le cadre d'une coordination de l'action administrative, l'inspecteur devra modérer son « esprit fiscal » pour maintenir « la paix fiscale ». Au surplus, même si une réaction catégorielle n'est pas à craindre, et de fait c'est probablement le cas pour un très grand nombre de contribuables, l'insertion socio-professionnelle des assujettis à l'impôt n'en est pas pour autant privée de toute influence. Dans une matière dont la complexité a été maintes fois soulignée, la connaissance des règles est fondamentale pour parvenir

---

(215) Au surplus, l'art. 1651 permet de répondre à l'objection consistant à dire que les organisations socio-professionnelles représentent la profession et non les contribuables. Le paragraphe 2c parle en effet « des membres titulaires... représentant les contribuables ». Or, au nombre de ses représentants, l'article énumère par exemple les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles, c'est-à-dire une organisation syndicale.

à une efficace défense de ses intérêts. Même si en majorité les contribuables ne retirent pas un avantage immédiatement visible de leur appartenance à une organisation socio-professionnelle, l'existence de ces organisations contribue à la diffusion d'un certain *savoir fiscal* ou d'un *know how fiscal*. Il n'est pas possible de mesurer l'importance de cette documentation fiscale professionnelle, mais son volume est certainement très grand. Le seul Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables a édité par exemple en 1973, 9.710.000 pages de documentation pour un coût proche de deux millions de francs. De même, la documentation fiscale du C.N.P.F. a coûté, en 1978, 5 millions de francs, pour le tirage de 47 circulaires d'information, envoyées à 2800 adhérents et reprises par les diverses fédérations (216).

C'est dire que les différentes catégories socio-professionnelles de contribuables ne manquent pas de possibilités d'information fiscale. En ce sens, les organisations professionnelles participent, dans une mesure variable, à une fonction de conseil fiscal.

#### b) *Le recours des contribuables aux conseils fiscaux*

88. — Constituant « l'anti-fisc par excellence, [des] usines de détaxation ou des écoles de contribuables toujours au courant des décisions judiciaires défavorables au fisc » (217), les conseillers fiscaux sont de plus en plus sollicités par les contribuables. En 1979, 200.000 à 400.000 déclarations fiscales ont été remplies par eux. Il faut y ajouter le million de déclarations rédigées par les experts comptables (218), sans parler du nombre probablement voisin de déclarations remplies par les notaires et les avocats. *On ne peut plus dire d'un contribuable pouvant être assisté, en 1979, par 4000 conseils fiscaux, 17.144 experts-comptables et comptables agréés, 6586 notaires et autant d'avocats, qu'il est systématiquement en position d'infériorité.* Du notaire de campagne, saisi par un petit agriculteur, au cabinet fiscal parisien de plusieurs dizaines de spécialistes ne s'occupant que des problèmes de sociétés internationales, tout un éventail de possibilités existent pour assister les contribuables les plus divers. *Au total, des roturiers du conseil fiscal jusqu'aux aristocrates de la manipulation fiscale, ce sont près de 40.000 conseils fiscaux qui peuvent assister le contribuable auprès des 6700 contrôleurs de la Direction Générale des Impôts.* Le rapprochement de ces deux chiffres montre que si un supplément de protection est nécessaire, ce n'est par forcément au bénéfice de celui à qui l'on pense (219).

(216) La documentation privée est encore plus importante avec le Guide du Contribuable, Le Lamy fiscal, l'Actualité fiduciaire et le Mémento fiscal. Ces trois dernières sources représentent plus de 100.000 exemplaires.

(217) C. Rosier, Bulletin for international fiscal, 1950 p. 253.

(218) Sur tous ces points cf. J.C. Martinez, Le dialogue du contribuable et de l'Administration fiscale, C.D.F.I. 1980 vol. 65 a. J. Dubergé, La psychologie... de l'impôt, Paris 1961. En 1975, à Montpellier, 72 % des patrons du commerce et de l'industrie et 41,5 % des membres des professions libérales avaient recours à un conseil fiscal, J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 4 p. 70.

(219) Cf. J.C. Martinez, La protection de l'Administration fiscale contre les contribuables, in Mélanges R.E. Charlier, *op. cit.*

L'article 2 de la loi du 19 juillet 1976, portant imposition des plus-values, fournit d'ailleurs la plus révélatrice illustration de l'importance prise par les conseils fiscaux. On y indique que le prix de cession d'un bien, à prendre en considération pour le calcul de la plus-value imposable, est réduit « du montant des honoraires ayant rémunéré les consultations fiscales demandées par les assujettis à l'occasion d'une cession donnant lieu à imposition ». Le législateur consacre bien ici le recours au conseil fiscal et contribue à en faire un phénomène de la « nouvelle société fiscale ». La loi du 29 décembre 1977, accordant des garanties de procédure aux contribuables, en matière fiscale et douanière, devait confirmer ce mouvement. On y précise qu'au cours des vérifications de comptabilité, les contribuables peuvent se faire assister d'un conseil « à peine de nullité de la procédure ».

89. — *L'assistance* est la plus évidente des trois fonctions immédiates attendues du conseil fiscal (220). Il aide le contribuable soumis à un contrôle. D'autant plus efficacement d'ailleurs, que dans 30 à 60 % des cas il est un ancien fonctionnaire de la Direction Générale des Impôts. Il en connaît alors les circuits, le langage et la psychologie. Pour la défense d'un dossier, ce sont autant d'éléments favorables.

Le conseil fiscal amène aussi au contribuable son savoir en l'*informant* et surtout en le *conseillant*. Conseiller, c'est l'activité noble en la matière. On y fait de la prévention en utilisant savamment les lois fiscales et leurs imperfections. *De manipulations en montages juridiques, le conseil fiscal se fait ici stratège pour mettre en échec le fisc.*

90. — A la recherche de cette voie la moins imposée (221), située aux confins de la légalité et de la fraude, force est de reconnaître que le contribuable n'est plus toujours la victime trop souvent décrite.

Ce nouvel état des choses fiscales, ne pouvait qu'amener l'évolution de l'Administration. Dans un contexte social, politique et professionnel entraînant une mutation du profil sociologique du contribuable, l'Administration ne pouvait pas rester statique sous peine d'être inadaptée à la nouvelle dimension de la réalité fiscale. Confrontée à un contribuable dont l'accès au savoir fiscal et l'insertion socio-professionnelle augmentaient les possibilités d'action et la force de négociation, l'Administration se devait d'adapter ses pouvoirs à ce nouveau partenaire. Elle devait évoluer (222).

---

(220) Sur les autres fonctions du Conseil fiscal qui en font notamment un médiateur et un amortisseur des tensions fiscales, cf J.C. Martinez, C.D.F.I. 1980 *op. cit.*

(221) T. Delahaye, Le choix de la voie la moins imposée, Bruylant 1977.

(222) Sur cette évolution, cf. La D.G.I., 1948-1978. Aussi, La D.G.I., Entreprise n° 961, avril 1973. Sur l'évolution du Ministère des Finances, cf. L'étude de M. Mounier S.E.F. n° 132, décembre 1959, publiée aussi in Rolland et Eygout, Législation financière et comptabilité publique, 1962, p. 355 à 378.



## PARAGRAPHE 2

## L'évolution de l'Administration fiscale

91. — L'application, durant le XIX<sup>e</sup> siècle, d'une fiscalité somme toute assez simple n'exigeait pas une Administration fiscale aux moyens importants. Certes, les très nombreux droits indirects amenaient la Régie des contributions indirectes à exercer d'importantes tâches matérielles de contrôle. Mais par leur caractère assez fruste et d'une faible difficulté intellectuelle, comme par le nombre relativement modéré des redevables, ces activités n'atteignaient pas à la dimension et au poids des responsabilités présentes de l'Administration fiscale. Si bien que le fisc pouvait les exercer sans occuper pour autant une place primordiale dans la vie politique et économique du pays.

Au contraire, aujourd'hui, sous l'effet des transformations multiples ayant affecté la réalité fiscale, les fonctions exercées par l'Administration fiscale ont subi une véritable mutation (B)). Parallèlement, autant que dans une relation de cause à effet, la dimension de l'Administration s'est accrue (A).

## A. — L'accroissement de la dimension de l'Administration fiscale

Tant que le fisc se voyait simplement chargé de pourvoir à la couverture de dépenses publiques modérées, la facilité de la mission pouvait se satisfaire d'une relative simplicité d'organisation. Mais, à partir du moment où l'augmentation constante des dépenses étatiques a exigé un montant de recettes plus de cinq cents fois supérieur au chiffre qui provoqua l'admiration de M. de Villèle, la taille de l'Administration fiscale s'est accrue en proportion de ses responsabilités. En d'autres termes, l'accroissement observé, de la dimension des services fiscaux (2°), s'explique par une diversité de facteurs (a) tenant entre autres à la nature nouvelle des activités étatiques (1°) !

1°) *Les facteurs de l'accroissement*

92. — Ils sont aussi nombreux que classiques dès lors qu'ils se rattachent pour l'essentiel à l'apparition d'un « autre Etat » (223), à la fois faustien et partenaire. C'est dire que toute l'analyse déjà ébauchée, sur les changements des soubassements du système fiscal français, pourrait être reprise ici pour comprendre les transformations de l'Administration fiscale. Sans revenir sur ces éléments, on peut toutefois préciser comment les changements de finalité de l'impôt, et les modifications de certaines techniques fiscales, ont amené aux transformations des structures administratives.

---

(223) En ce sens, cf. C. Debbasch, *op. cit.*, p. 207 à 222. Pour les causes de l'accroissement des pouvoirs de l'Administration des finances, cf. Rolland et Eygout, *op. cit.*, 1962 p. 367-368.

En ce sens, le passage des impôts analytiques aux impôts synthétiques a eu d'importantes répercussions structurelles. Les impôts synthétiques exigent, en effet, pour être convenablement établis, une connaissance globale de la situation fiscale du contribuable. On l'observe nettement à l'égard des professions commerciales et industrielles. L'Administration des contributions directes y est obligée, pour asseoir les impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux, de connaître exactement le montant du chiffre d'affaires taxé par l'Administration des contributions indirectes. Les Régies n'ont plus de tâches indépendantes les unes des autres et l'interdépendance de leurs fonctions rend nécessaire non seulement la collaboration mais aussi la fusion de leurs services. Dans un premier temps, cette « pression » de la technique de l'impôt synthétique, sur les structures administratives, s'est traduite par des liaisons empiriques entre les différentes Régies. Elles ont consisté « essentiellement dans l'envoi de bulletins de renseignements. Le service des contributions directes communiquait ainsi au service de l'Enregistrement la liste par communes des constructions nouvelles ; le service des Contributions indirectes adressait au service des Contributions directes des renseignements relatifs au redressement affectant le chiffre d'affaires d'entreprises, etc...

[Mais] ce mécanisme, [au demeurant]... particulièrement lourd..., n'empêchait pas parfois l'existence de doubles emplois. Un chiffre d'affaires pouvait être redressé à la fois par le service des Contributions directes et par le service des Contributions indirectes. En outre, le particularisme de chaque Régie ne permettait pas une utilisation efficace des bulletins de renseignements reçus. Le cloisonnement des Régies, qui effectuaient en réalité des tâches identiques, apparaissait dès lors comme [trop] anachronique pour que la fusion de ces Régies ne s'imposât pas » (224). C'était la seule solution permettant un regroupement des renseignements et une meilleure utilisation des effectifs.

93. — De façon moins évidente, mais avec tout autant d'influence, le changement dans la finalité de l'impôt a contribué aussi aux transformations de l'Administration fiscale, surtout dans le sens d'un accroissement de sa taille. Théoriquement, l'impôt peut avoir deux finalités : assurer la couverture des dépenses publiques et permettre la réalisation d'objectifs économiques sociaux, voire même politiques (225).

Or, aujourd'hui, c'est une constatation courante que l'impôt n'a plus pour objet exclusif de contribuer au financement des charges publiques. Cette fonction traditionnelle est assurément toujours remplie. Mais en plus, l'impôt est dorénavant utilisé « soit à titre d'instrument d'action conjoncturelle, soit comme moyen d'inflexion des structures économiques et sociales d'un pays » (226). De cette nouvelle téléologie fiscale, les exemples sont nombreux et bien connus (227). Si l'impôt n'en est pas arrivé jusqu'à prendre en charge la mission révolutionnaire que lui assignait Kautsky (228), il n'en

(224) P. Lalumière, *op. cit.*, p. 88.

(225) Camille Scaileteur, I fini extrafiscali dell' imposta, Archivio finanziario, 1954, vol. IV, p. 233.

(226) Ce changement de finalité se retrouve jusque dans les aspects les plus techniques de la fiscalité. Ainsi pour les amortissements, cf. A. Amiaud, La sincérité des bilans et les dispositions fiscales sur l'amortissement des immobilisations, Chronique VII, D. 1966, p. 30. B. Castagnède, R.S.F. 1970, p. 38. L'action structurante de la fiscalité est très nette dans les pays en voie de développement. C'est tout le rôle des Codes d'investissements, cf. *infra* § 327.

(227) Dans une bibliographie abondante, cf. Cahiers de droit fiscal international 1976, les encouragements fiscaux comme instrument de politique des pouvoirs publics, Congrès de l'I.F.A., Jérusalem, cf. notre compte rendu R.S.F. 1977 p. 397. La fiscalité et l'inflation, C.D.F.I. 1977, congrès de Vienne, cf. notre compte rendu R.S.F. 1977, p. 1122. C.D.F.I. 1978, congrès de Sydney. Neumark, Les buts de l'impôt dans la théorie et dans la pratique contemporaine, R.S.L.F., 1949. J.A. Monod de Froideville, L'évolution de la notion de but dans l'impôt à destination spéciale, Finances publiques, 1948, p. 155 à 172. Cf. *infra* § 327.

a pas moins perdu sa neutralité d'instrument strictement fiscal. Toutefois, « le vieux principe libéral de la neutralité fiscale... [n'a pu être] relégué aux oubliettes » sans incidence sur l'organisation administrative (229). D'abord, la multiplication des domaines d'intervention de l'impôt a accru en proportion les tâches de l'Administration. La taille des services fiscaux s'en est trouvée accrue. Le changement dans la téléologie de l'impôt a donc entraîné, en premier lieu, une transformation de type quantitatif.

94. — Il a conduit aussi et surtout à une mutation qualitative des responsabilités du fisc. Le nouveau système fiscal ayant en effet abandonné, dans certains secteurs, le principe de neutralité pour un principe plus dynamique à base de sélectivité et... de nombreux régimes légaux d'exception, l'Administration a été chargée d'assurer une sorte de « discrimination légale » entre les contribuables. Il est alors aisé de comprendre que l'accomplissement d'une mission de ce type exigeait l'octroi d'un plus grand pouvoir. L'extension, des finalités de l'impôt, débouchait ainsi sur l'extension du pouvoir fiscal de l'Administration. Et le mouvement était tout naturel. *Le passage en effet d'une Administration qui compte des portes et fenêtres, pour asseoir un impôt du même nom, à une Administration qui étudie discrétionnairement la possibilité d'octroyer un agrément fiscal, s'accompagne forcément de profonds changements de formation, de méthodes, de responsabilités et de structures. De fait, c'est bien ce que l'on peut observer.*

## 2°) L'observation de l'accroissement

95. — Parce que « les finances sont le nerf de la République », selon la formule de J. Bodin, intuitivement chacun perçoit que l'Administration, qui en assure la gestion, pèse d'un poids particulier dans la vie sociale, économique et politique (230). Cette domination des services fiscaux s'est accentuée et rationalisée avec la réorganisation de la Direction générale des impôts. C'est-à-dire de la plus importante des trois Administrations qui assurent la gestion de la fiscalité française (231).

---

(228) Dans divers opuscules, le socialiste allemand Kautsky aborde les problèmes de l'impôt. Il y fait de l'impôt un moyen de « confiscation » des capitaux qui « permet d'arriver à la suppression de la propriété capitaliste par un lent processus... La confiscation perd ainsi ce qu'elle a de pénible ; on s'y habituera, elle paraîtra moins douloureuse... On pourra s'attendre à ce que la forme plus raffinée de l'impôt progressif soit préférée à la forme plus primitive de la confiscation », *Le Mouvement socialiste*, 1<sup>er</sup> février 1903, p. 215 à 220, cité par P. Leroy-Beaulieu, *op. cit.*, t. I, pp. 248 et 249.

(229) A. Chappert, *Annales de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand*, 1970, p. 169. Encore faudrait-il, il est vrai, nuancer l'image : la T.V.A. ne repose-t-elle pas sur une redécouverte de la neutralité fiscale.

(230) En 1975 par exemple, le budget de moyens des services financiers, c'est-à-dire les dotations prévues pour le fonctionnement de la D.G.I., de la comptabilité publique et de la douane, se plaçait au troisième rang des budgets civils après l'Education et les P.T.T., *Projet de loi des finances pour 1975, Rapporteur spécial M. Hamel, J.O. Documents parlementaires A.N. n° 1230*, p. 5. Pour 1980, J.O. n° 1292 p. 21.

(231) Les deux autres sont la Direction Générale des douanes et la Direction de la Comptabilité publique. Avec 3,7 milliards de francs au budget 1977, la D.G.I. est la plus importante direction du ministère du budget. Pour une comparaison des budgets respectifs en 1975, cf. J.O. Doc. Ass. Nat. n° 1230, annexe 13, 1974, p. 12 à 15.

Trente ans après sa création, par le décret du 16 avril 1948, la D.G.I. regroupait dans ses 765 centres des impôts 75.000 fonctionnaires, soit plus du double des effectifs de 1948. Avec ses 17 ordinateurs (232), elle est chargée de gérer rien moins que 15 millions d'assujettis à l'impôt sur le revenu, 18 millions aux taxes foncières et 2,5 millions aux taxes sur le chiffre d'affaires. S'ajoutant au recouvrement de 41 % des recettes fiscales de l'Etat, ces tâches sont on le voit immenses. Pour la seule année 1977 par exemple, elles se sont traduites par le traitement de plus 37 millions de déclarations (233).

96. — Ces chiffres sont révélateurs du gigantisme de « l'entreprise fiscale ». Gérer de tels services, qui concernent plus de 20 millions de personnes, pose on le devine de délicats problèmes. A commencer pour l'application du système fiscal lui-même. En effet, la masse imposante que l'Administration fiscale interpose entre la loi fiscale et le contribuable ne peut se présenter bien souvent qu'en prisme déformant. On pourrait presque dire que *la loi fiscale, devant atteindre le contribuable, est un rayon lumineux qui doit traverser l'épaisse et déformante paroi des services fiscaux. Rien d'étonnant dès lors si, ce rayon législatif n'a pas toujours, à son point de sortie, la même direction qu'il avait à son point d'entrée. Il y a diffraction de la légalité par le prisme déformant de l'Administration.*

97. — Peut-on alors parler encore de compétence liée ? La doctrine classique, qui enserre le rôle de l'Administration fiscale dans ce concept, idéalise la réalité au point de ne plus en rendre compte. Elle ne paraît pas remarquer que la fusion des Administrations fiscales, ayant conduit « à la constitution d'un fisc unique », la nature des fonctions qu'il exerce en a été transformée (234).

## B. — La mutation des fonctions de l'Administration fiscale

Persuadé de la malfaisance des interventions administratives et tout entier acquis au règne de la loi, le XIX<sup>e</sup> siècle ne pouvait que limiter l'Administration fiscale à la stricte et fidèle application des prescriptions législatives. Au surplus, la technique fiscale était telle qu'elle ne laissait guère de place aux éventuels désirs d'initiative d'un agent fiscal. Mais, que les gouvernements viennent à se préoccuper d'interventionnisme sélectif et de personnalisation, dans un siècle marqué de la compétition des formes sociales

---

(232) Cf. S. Nora et A. Minc, *l'informatisation de la société*, vol. 3, Documentation française, 1978. P.M. Gaudemet, *Electronique et fiscalité*, R.S.F. 1965.

(233) Pour des comparaisons avec d'autres pays, cf. C.D.F.I. vol 65 a et J.O. C.E.S. 6 février 1979. Pour la division des impôts au Maroc, et ses 3000 agents, cf. J.C. Martinez, R.J.P.E.M. 1978 p. 232. Sur l'Internal Revenue Service et ses 65.000 agents, cf. N.E.D. 1969, n° 3599-3600 p. 111 à 116. Aussi G. Delorme, *Bulletin de liaison et d'information de l'Administration centrale de l'économie et du budget* 1978 n° 81 p. 7 et s. Pour l'Administration fiscale irakienne et ses 1.000 agents en 1978, cf. A. Hamoud, *op. cit.* p. 272.

(234) M. Hauriou, *Précis de droit administratif* 1903, p. 725, note 1.



organisées, alors l'Administration devient arbitre (2°) après n'en avoir été que simple exécutrice (1°).

1°) *L'Administration fiscale : exécutrice de la fiscalité du XIX<sup>e</sup> siècle.*

98. — Le système politique et fiscal du siècle libéral était tel que le fisc se trouvait enfermé dans le simple rôle d'exécuteur des décisions législatives. Cette mécanisation de la tâche fiscale était d'ailleurs voulue, en réaction contre les excès de l'Ancien régime, attribués à la trop grande initiative des agents d'exécution. Pour éviter le retour à cet arbitraire, les législateurs révolutionnaires ont sciemment recherché une technique d'imposition excluant les possibilités d'appréciation et n'ayant recours qu'à des automatismes. D'où le choix pour un impôt réel indiciaire et de répartition.

Dans un tel système, où le fisc n'a même pas à entrer en contact avec le contribuable, l'imposition résulte strictement d'une application de la loi. *Entre la situation du contribuable devant la loi fiscale et la situation du contribuable devant l'application de cette loi, aucun facteur de distorsion ne vient se glisser.* La deuxième situation est la reproduction fidèle de la première. Elle en est la figure symétrique. Tout simplement parce que l'Administration fiscale n'a qu'un rôle d'automate. Sa compétence est liée en vertu des lois et règlements. Elle est tenue d'agir. Et le sens de son action est déterminé, avec une précision telle, qu'à aucun moment elle n'a de liberté d'appréciation.

Au contraire, lorsque la loi prescrit en des termes très généraux, si l'Administration se voit toujours obligée d'agir, *l'imprécision des modalités fixées à son action laisse apparaître sa liberté d'appréciation.* Sa fonction de simple exécutant, d'une fiscalité précise et objective, se transforme alors en une mission d'arbitrage. Elle arbitre l'application d'une fiscalité complexe à des groupes sociaux-professionnels en compétition.

2°) *L'Administration fiscale : arbitre de la fiscalité du XX<sup>e</sup> siècle*

99. — Dépourvue de la stabilité, toute relative, de la société du XIX<sup>e</sup> siècle, secouée par une évolution incessante qui oppose ses diverses composantes en des affrontements larvés ou ouverts, la société d'aujourd'hui s'en remet plus que jamais à l'Etat et à son Administration pour assurer sa cohésion (235). L'Administration devient le recours et « le refuge des contra-

---

(235) Ch. Debbasch, *Revue internationale des sciences administratives*, op. cit., 1973, p. 105.

dictions sociales ». Tout particulièrement dans le domaine fiscal (236). L'Administration doit y arbitrer entre les intérêts individuels et l'intérêt général, au stade de l'application de la loi fiscale (b) comme au moment de son élaboration (a).

#### a) *L'arbitrage dans l'élaboration du droit fiscal*

Le regroupement socio-professionnel des contribuables transforme l'élaboration des lois fiscales en un champ de manœuvres. Chaque organisation sociale concernée y déploie ses forces, pour tenter d'investir les différents centres de décisions, et obtenir le plus favorable des traitements fiscaux. Dans cette situation, plus ouvert et moins résistant, le Parlement est très vite pénétré de tous côtés par les divers représentants des syndicats en présence. La généralité de la pénétration en neutralise, il est vrai, les effets. Chaque groupe d'intérêts parvenant à se faire entendre d'un nombre variable de parlementaires, à défaut d'exprimer vraiment l'intérêt général, la loi fiscale adoptée finit par devenir un armistice sinon un compromis.

Dès lors, c'est finalement l'Administration fiscale qui reste le « sanctuaire », en termes stratégiques, de l'intérêt général. Cette vocation, et cet état d'esprit, s'expliquent d'abord par l'origine intellectuelle de la plupart de ses cadres.

Issus de l'E.N.A., convaincus d'être l'élite du pouvoir (237), persuadés d'être les dépositaires de « l'impérisme » et se croyant sincèrement, ou presque, investis d'une mission de sauvegarde du bien commun, les hauts fonctionnaires de l'Administration fiscale en viennent à posséder une psychologie que ne renierait ni un Beaumanoir, ni un Pierre Flotte, ni voire un Saint-Just (238). Animés d'un tel état d'esprit, ces administrateurs sont déjà en mesure de mieux départager les différents intérêts privés qui s'opposent. Ils le sont d'autant plus que la technicité du savoir possédé leur sert de seconde protection pour résister aux pressions des encerclements corporatifs. Dès lors, bénéficiant de leur ascendant personnel, accru par la connaissance technique, ces fonctionnaires peuvent assumer un certain arbitrage dans l'élaboration d'une législation fiscale qui leur est en grande partie confiée.

Le déclin du pouvoir d'initiative du Parlement, l'existence d'un « partage du pouvoir normatif entre la loi et le règlement en matière fis-

---

(236) Sur cette extension du rôle de l'Administration fiscale dans les pays développés, cf. A. Barrère, *Institutions financières*, 1972, pp. 429-430.

(237) C. Wright Mills, *L'élite du pouvoir*, Paris 1969.

(238) Cf. par exemple P.J. Rémy, *Mémoires secrets pour servir à l'histoire de ce siècle*, Gallimard, 1974, p. 101 à 103 où J.R. Pallas, haut fonctionnaire, vient dire : « Je crois en des choses très simples. Le sens du service. La réserve naturelle du fonctionnaire, l'efficacité d'une bonne gestion... ». Aussi Michel Poniatowski, *Cartes sur table*, Livre de poche, p. 73 à 76 ; E.N. Suleiman, *Les hauts fonctionnaires et la politique*. Seuil, 1976 ; F. Bloch-Lainé, *Profession : fonctionnaire*, 1976 ; M. Chr. Kessler, *La politique de la haute publique*, F.N.S.P. 1978 ; cf. *infra* § 165.

cale » (239), et l'intervention croissante du règlement en ce domaine, ont développé, en effet, les sources administratives du droit fiscal. Au point que l'on a parlé de « fiscalité gouvernementale » (240). A l'extrême, le pouvoir fiscal, entendu comme le pouvoir de légiférer en matière fiscale, est passé pour l'essentiel du Parlement à l'Administration. Organe normatif privilégié en matière fiscale, l'Administration se trouve donc confrontée, de plus en plus souvent, à l'action des groupements représentatifs de contribuables. Ce faisant, le domaine d'exercice de son pouvoir d'arbitrage se trouve étendu. Tant et si bien d'ailleurs qu'on a pu dire, sous la V<sup>e</sup> République, qu'il vaut mieux connaître un inspecteur des finances que dix députés.

Mais *devenu ainsi sujet actif de l'élaboration du droit fiscal, le fisc ne pouvait plus en être l'autonome de son application*. De simple exécuter, il devenait là aussi arbitre.

#### b) *L'arbitrage dans l'application du droit fiscal*

100. — Avec l'impôt réel et indiciaire, pour « l'appréciation de la valeur des choses », comme « pour la détermination des revenus des contribuables, la loi [s'attachait] à des faits très extérieurs et très faciles à constater » (241). « Le contrôleur des contributions... passait dans les rues et examinait les propriétés. Il était ainsi à même d'établir les impositions » (242). Sans aucun contact avec le contribuable, et à partir des présomptions légales attachées aux signes extérieurs, l'agent du fisc obtenait objectivement et automatiquement le montant de l'impôt à réclamer.

Au contraire, « les caractéristiques de la fiscalité moderne... entraînent un développement des communications entre l'Administration fiscale et le contribuable. De plus en plus, celui-ci a l'obligation de collaborer à la tâche fiscale. Au point qu'il devient exceptionnel qu'une procédure d'imposition se déroule de façon strictement unilatérale » (243). Même l'octroi d'une transaction et la décision d'engager une action pénale, contre un fraudeur, ont perdu leur stricte unilatéralité, depuis la loi du 29 décemb 1977. Plus généralement avec le système de la déclaration contrôlée, servant à asseoir un impôt synthétique, l'agent du fisc et le contribuable sont bien souvent forcés de se rencontrer. Ce dernier participe à sa propre imposition contraignant par là même le premier à apprécier la sincérité de sa participation. Par exemple, observant certaines déductions opérées par le contribuable, au titre des frais professionnels, le fonctionnaire du fisc devra se livrer à une appréciation et décider finalement de leur nature. C'est en ce sens qu'il se trouve investi d'un pouvoir d'arbitrage.

---

(239) J.L. Guiéze, *Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière*, thèse, Paris 1974, p. 36.

(240) Liet-Veaux, *Revue administrative*, 1959, p. 160. Cf. le phénomène plus général de la confiscation du pouvoir politique par l'Administration, Ch. Debbasch, *L'Administration au pouvoir*, 1969.

(241) M. Hauriou, *Précis de Droit administratif*, 1903, p. 724.

(242) M. Lauré, *Technique et politique fiscales*, Cours de section à l'E.N.A., 1953, p. 98.

(243) B. Castagnède, *R.S.F.*, 1970, p. 17.

Cet état de choses est d'ailleurs si réel et si inévitable que le doyen Hauriou et les parlementaires du début du siècle l'avaient déjà pressenti ou prédi. Lorsqu'en 1903, Maurice Hauriou condamnait « les tentatives d'établissement de l'impôt global sur le revenu..., [parce qu'] il enlèverait au contribuable la garantie de la détermination fiscale [et] le ferait retomber sous l'arbitraire des taxations administratives » (244), il relevait simplement le pouvoir d'appréciation et d'arbitrage du fisc, inhérent à ce type de fiscalité. De même, lorsqu'en juillet 1894, Poincaré dénonçait à la chambre des députés le système de la déclaration contrôlée, « qui laisse le plus de prise à l'incertain et à l'arbitraire », il faisait, en termes polémiques, une analyse exacte du pouvoir d'arbitrage conféré à l'Administration par la nouvelle technique fiscale.

101. — Ce pouvoir, inévitable et évident, dans l'application de la loi fiscale, la doctrine classique l'a sous estimé sinon méconnu. Prisonniers des enchaînements de la théorie classique, dans leur grande majorité les auteurs n'ont pas vu ce qu'il y avait d'inconciliable entre la liberté d'appréciation de l'Administration fiscale et l'affirmation de sa compétence liée. Sans doute, serait-il excessif de suivre le doyen Hauriou lorsqu'il affirme qu'avec le nouveau système fiscal « il n'y a pas d'assiette légale possible » (245). Pourtant, dans son excès, la formule recouvre une analyse exacte. L'impôt repose certes toujours sur le principe de légalité. Mais sa détermination laisse une telle marge d'appréciation, à l'agent du fisc, que la compétence liée de l'Administration fiscale d'antan s'est transformée en un pouvoir « de nature discrétionnaire » (246).

On en arrive à la situation contemporaine où l'Administration fiscale, investie d'un pouvoir discrétionnaire, dialogue avec un contribuable dont la stature et les moyens d'actions se sont accrus suffisamment pour qu'il ne soit plus toujours « à armes inégales ». Dans cette négociation ainsi ouverte, l'égalité croissante des partenaires ne peut que pousser vers des « accords » informels menant de la fiscalité supportée à la fiscalité consentie.

La « discrétionnarisation » du pouvoir de l'Administration fiscale, restaurant l'accroissement des moyens d'action du contribuable, remet en cause les postulats sur lesquels reposait la théorie statutaire. Du coup, les constructions doctrinales décrivant le contribuable dans une situation générale et impersonnelle s'en trouvent ébranlées.

---

(244) Précis de Droit administratif, 1903, p. 724.

(245) *Op. cit.*, p. 724.

(246) L. Trotabas Finances publiques, 1970, p. 577. J.C. Ricci, Le pouvoir discrétionnaire de l'Administration fiscale, Presses univ. d'Aix-Marseille, 1977.



## CHAPITRE II

# L'ÉBRANLEMENT DU CONSTRUIT DOCTRINAL : LA REMISE EN CAUSE DES POSTULATS DE LA THÉORIE STATUTAIRE

102. — La théorie, qui décrit la situation du contribuable comme étant de type statutaire, repose sur l'agencement d'un certain nombre de postulats en une série de syllogismes. Certes, ces syllogismes et leur combinaison ne sont pas formulés expressément. Toutefois, leur présence implicite dans le raisonnement des auteurs n'en est pas moins réelle. L'ensemble constitue un édifice théorique assez cohérent. Une fois admis le postulat de départ et les postulats servant de charnière à chaque étape du raisonnement on est logiquement conduit vers la conclusion indiscutable. Effectivement, le contribuable est dans une situation statutaire.

La conclusion s'impose bien entendu tout autant que les postulats ne sont pas discutés. En revanche, si on vient à les soumettre à l'épreuve de la réalité fiscale, et s'ils en sont ébranlés, c'est en fait toute la théorie qu'ils soutiennent qui se trouve remise en cause.

Or, à l'épreuve de la réalité fiscale, c'est bien ce qu'il advient. Il y a ébranlement (Section 2) des postulats qui fondent la théorie sur la situation statutaire du contribuable (Section 1).

### SECTION 1

## LES POSTULATS DE LA THÉORIE STATUTAIRE

Ces postulats peuvent être regroupés selon qu'ils concernent l'application du statut du contribuable (§ 2) ou son élaboration (§ 1<sup>er</sup>).

## PARAGRAPHE I

Les postulats relatifs à l'élaboration  
du statut de contribuable

Si l'on excepte le postulat de l'égalité devant l'impôt (C), qui concerne tout aussi bien l'élaboration que l'application du statut du contribuable, c'est sans nul doute le principe de la légalité de l'impôt (B) qui constitue l'axiome fondamental en la matière. Encore qu'il ne donne pas le pourquoi du prélèvement fiscal. Dire que l'impôt est dû, parce qu'il est prévu par la loi, n'explique pas pourquoi la loi a pu le prévoir (247). La réponse est fournie par un autre postulat : celui du fondement régalien de l'impôt (A).

## A. — Le postulat du fondement régalien de l'impôt

103. — L'auteur du « Songe du Verger » est « le premier à établir explicitement » un rapport entre le droit d'imposer et l'idée de souveraineté. Il fait dire en effet au chevalier, son porte-parole, « *les lois qui ne reconnaissent souverain en terre, comme est le roi de France, peuvent tailles extraordinaires, gabelles, fouages et impositions mettre à leurs subjects* » (248). Une fois posée et systématisée par les auteurs de la seconde moitié du XVI<sup>e</sup> siècle, cette relation, entre prélèvement fiscal et souveraineté, va devenir le leitmotiv des publicistes qui se sont succédés depuis « les Six livres de la République » (249).

Partageant pour la plupart l'idée que la souveraineté fiscale constitue le fondement de l'impôt, les auteurs français contemporains se différencient toutefois dans l'expression de cette opinion. Soit, leur adhésion au postulat du fondement régalien de l'impôt se devine, au hasard du vocabulaire ou à partir de l'atmosphère générale des développements doctrinaux, soit elle est clairement formulée. Dans ce dernier groupe, à l'image des fiscalistes italiens ou portugais, affirmant que « *le droit de lever l'impôt a nécessairement son*

---

(247) Ernesto Flores Zavala, *op. cit.*, p. 129 : « *Una persona esta obligada a pagar un impuesto porque la ley la impone esa obligación ; pero, por que el Estado puede dictar esas leyes estableciendo impuestos ?* ».

(248) Cité par Yves Thomas, *Essai sur le consentement à l'impôt aux derniers siècles de l'Ancien Régime, XV<sup>e</sup>-XVIII<sup>e</sup>*, thèse Paris, 1974 t. I, p. 5.

(249) Jean Bodin est le plus systématique des auteurs du XVI<sup>e</sup> siècle. Il fonde le droit d'imposer sur une théorie générale de la souveraineté. Pour les autres auteurs, cf. Yves Thomas, *op. cit.*, p. 6 à 12 et *infra* § 310.

*fondement... dans la souveraineté de l'Etat* » (250), E. Allix, le doyen Maxime Chrétien ou M. P.M. Gaudemet posent, aussi nettement, que « *l'impôt est une manifestation de la souveraineté de l'Etat* » (251). C'est un principe fondamental du droit public, rappelle M. le doyen Troabas, que « le droit d'établir l'impôt est un attribut de la souveraineté » (252).

De façon moins expresse, les autres auteurs ne laissent transparaître une position semblable qu'au travers du recours fréquent à des notions du type « *contrainte* », « *autorité* » « *pouvoir fiscal* » ou « *puissance publique* » (253). Mais clairement affirmée, ou induite du climat de puissance publique dans lequel baigne l'analyse du phénomène fiscal, l'acceptation du postulat de la souveraineté fiscale par la doctrine française est réelle.

104. — La notion de souveraineté étant à la base du prélèvement fiscal, on peut déjà prévoir que le consensualisme est exclu de la matière. L'essence du pouvoir souverain est d'agir par prescriptions unilatérales. *Le souverain décrète. Il ne compose pas. Aussi, l'élaboration du statut de contribuable ne peut se faire qu'unilatéralement.* En ce sens, après avoir affirmé : « le pouvoir fiscal est... une manifestation essentielle de la souveraineté », M. P.M. Gaudemet en déduit : « il en résulte que l'impôt est établi unilatéralement » (254).

On voit dès lors se dessiner ici le premier syllogisme de la théorie classique :

*Le souverain fiscal agit par voie unilatérale.*

*L'impôt est établi par le souverain fiscal.*

*Donc, l'établissement de l'impôt se fait par voie unilatérale.*

Au surplus, en vertu du principe de légalité, l'impôt étant établi par la loi, on peut préciser la conclusion obtenue. *L'impôt est établi unilatéralement... par la loi.*

(250) B. Griziotti, L'imposition fiscale des étrangers, R.C.A.D. I. 1926, III, p. 18 ; cf. dans le même sens les auteurs cités par A. Berliri, *op. cit.*, 1967, p. 184, note 15 ; pour une analyse plus nuancée, cf. Pedro Soares Martinez, Da Personalidade tributaria, Lisboa, 1953, p. 221 à 272.

(251) Précis de Finances publiques, 1970, t. II, p. 83. E. Allix, *Le fondement de l'impôt « réside dans la souveraineté de l'Etat »*, *op. cit.*, p. 364. M. Chrétien, A la recherche du droit international fiscal commun, Paris 1954. Aussi Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel, R.C.A.D.I. 1956 p. 5. J. Leca, Le domaine de la loi et du règlement... : « *L'acte d'imposition étant l'acte de souveraineté par essence...* », Annales de l'Université de Lyon. 1960 p. 222. J.O. débats Chambre des députés, 22 mai 1908, p. 1034 : « *L'impôt est un attribut essentiel de la souveraineté* ».

(252) *Op. cit.*, p. 465. Aussi D. de la Martinière, *op. cit.* p. 118. Sur la souveraineté fiscale des Etats, cf. S. F.W. Bille, Bulletin de documentation fiscale internationale, 1958, supplément.

(253) P. H. Teitgen, *op. cit.*, p. 245. M. Laferrière, *op. cit.*, p. 57. P. Lalumière, *op. cit.*, p. 10-11. P. Delvové, *op. cit.*, p. 32.

(254) Précis de Finances publiques, *op. cit.*, p. 83.

Une liaison s'établit entre le postulat de la souveraineté fiscale et celui de la légalité fiscale. M. le Doyen Trotabas l'exprime en parlant de « la corrélation de l'impôt et de la loi sur ce fond commun de souveraineté » (255).

## B. — Le postulat de la légalité de l'impôt

105. — On est ici sur le terrain de prédilection de la doctrine classique. Tous les auteurs, français ou étrangers, ne manquent pas de souligner ce caractère légal de l'impôt pour en faire le point de départ inébranlable de leurs raisonnements. De fait, autant le postulat de la souveraineté fiscale paraît se prêter à la discussion, par ses résonnances politiques, morales, philosophiques ou métaphysiques, autant l'affirmation de la légalité de l'impôt va véritablement de soi. Sa solidité politique et juridique, de principe fondamental du droit public, permet ainsi d'en faire la base d'un raisonnement déductif se déroulant toujours sur le modèle du syllogisme. L'impôt étant établi, en effet, par la loi, et la loi donnant naissance à des situations générales et impersonnelles, on aboutit à la conclusion donnée par le syllogisme suivant :

*La loi crée des situations générales et impersonnelles.*

*La situation de contribuable est créée par la loi.*

*Donc, le contribuable est dans une situation générale et impersonnelle.*

M. le doyen Trotabas l'exprime dans la phrase : « le caractère légal de l'impôt détermine la nature des rapports juridiques qui existent entre le contribuable et le fisc en fixant le statut du contribuable qui est du type général et impersonnel » (256). L'auteur relie la légalité de l'impôt à la généralité de la situation créée par l'emploi du verbe « déterminer ». C'est d'ailleurs si vrai que, dans des développements antérieurs, il écrit : « le principe de légalité fait participer l'impôt aux caractères... de généralité et d'impersonnalité » (257).

De cette nouvelle conclusion, noyau de toute sa théorie, la doctrine classique déduit un autre postulat : l'égalité devant l'impôt.

## C. — Le postulat de l'égalité devant l'impôt

106. — Le contribuable est dans une situation générale et impersonnelle par rapport à la loi d'impôt. La généralité de cette situation entraînant

---

(255) *Op. cit.*, p. 465.

(256) *Droit fiscal*, 1977 p. 110.

(257) *Droit fiscal*, *op. cit.* p. 102. G. Tixier et G. Gest, *Droit fiscal L.G.D.J.* 1978 p. 10.



l'identité de traitement pour tous ses assujettis, un troisième syllogisme se met en place. Il conduit au postulat de l'égalité fiscale :

*La situation générale et impersonnelle implique l'égalité de traitement.*

*Les contribuables sont dans une situation générale et impersonnelle.*

*Donc, les contribuables bénéficient d'une égalité de traitement.*

C'est bien le raisonnement suivi par les auteurs. M. le doyen Trotabas écrit par exemple : les caractères « de généralité et d'impersonnalité, [de la loi]..., commandent l'égalité devant l'impôt comme devant la loi. Cette conséquence du principe de légalité est tellement importante qu'elle a été souvent retenue par les textes constitutionnels. Ils ont ainsi préféré mettre l'accent sur l'effet essentiel du principe de légalité plutôt que sur le principe lui-même » (258).

Arrivée à ce stade de ses enchaînements syllogistiques, la doctrine classique a établi l'égalité, la généralité et l'impersonnalité de la situation du contribuable devant la loi d'impôt. Il lui reste à établir qu'il en va de même après l'application de la loi d'impôt. Or, entre la loi fiscale et son application s'interpose l'Administration. C'est à elle que « revient la mission de... transcrire en décisions particulières » les mesures générales et impersonnelles posées par la loi (259).

Mais cette mission, d'exécution de la volonté du législateur, comporte un risque. Celui de particulariser la situation, théoriquement générale, de chaque contribuable. De fait, le risque se vérifie si l'Administration a une possibilité d'appréciation. C'est-à-dire si elle a une certaine marge de discrétionnarité. A l'inverse, si la compétence de l'Administration est liée, l'application de la loi fiscale ne peut pas entraîner des différences de traitement. C'est bien ce qu'affirme la doctrine classique en posant le postulat de la compétence liée de l'Administration dans l'application de la loi fiscale.

## PARAGRAPHE 2

### Les postulats relatifs à l'application du statut de contribuable

Si l'on veut que l'application de la loi d'impôt laisse le contribuable dans la situation générale et impersonnelle que lui fait cette loi, l'établissement de son imposition doit se faire nécessairement de façon unilatérale. L'Administration ne doit pas avoir la possibilité de négocier avec le contribuable pour arrêter par accord le montant ou les modalités de son impôt.

(258) *Op. cit.* p. 476.

(259) P. Delvolvé, *Le principe d'égalité...*, *op. cit.* p. 35.

Il faut donc lui ôter toute marge d'appréciation. Toute possibilité de négociation. En déclarant sa compétence liée. Les postulats de l'unilatéralité de l'imposition (B) et de la compétence liée de l'Administration (A) s'imposent alors.

#### A. — Le postulat de la compétence liée de l'Administration fiscale

107. — A l'exception du doyen Troabas, qui déclare l'Administration bénéficiaire d'un pouvoir discrétionnaire, sans en tirer pourtant de conséquence pour l'analyse de la situation du contribuable (260), l'ensemble de la doctrine affirme le caractère lié de la compétence du fisc. Toute possibilité d'appréciation, tant sur le fond de l'impôt que sur ses modalités, est exclue. L'Administration est tenue de le percevoir sans retrancher ni ajouter à ce qui est dû. Par essence, son pouvoir en matière fiscale est lié (261).

Ce postulat est indispensable pour la doctrine classique. Il sert de trait d'union entre le « *statut fait* » et le « *statut appliqué* ». Il assure le passage entre l'affirmation du caractère statutaire de la situation du contribuable, devant la loi d'impôt, et l'affirmation de ce même caractère, une fois la loi d'impôt appliquée.

*La compétence liée implique une application automatique de la loi. L'Administration fiscale a compétence liée.*

*Donc, l'Administration fiscale applique automatiquement la loi.*

*Mais la loi crée une situation statutaire pour le contribuable.*

*Donc, l'Administration fiscale applique automatiquement une situation statutaire.*

Dès lors, une fois la loi fiscale appliquée, le contribuable reste toujours dans la situation générale et impersonnelle que lui fait cette loi. *Parce que l'Administration fiscale a une compétence liée, le contribuable reste, face à la loi appliquée, dans la même situation que face à la loi applicable. C'est-à-dire une situation générale et impersonnelle.*

La conclusion est d'autant plus logique que l'unilatéralité, dans l'établissement de l'impôt, évite toute particularisation qui pourrait résulter d'une procédure contradictoire.

---

(260) *Op. cit.*, p. 577. Le pouvoir fiscal « est de nature discrétionnaire », *Mélanges Hauriou*, p. 755. Mais comment peut-on concilier l'affirmation selon laquelle « il est de l'essence du pouvoir fiscal d'être discrétionnaire, parce que à chaque instant le fisc est juge de l'opportunité de la mesure », avec l'affirmation que l'Administration « vient simplement soumettre une personne au statut posé par la loi d'impôt ? » *op. cit.*, p. 744. Si l'Administration a un pouvoir discrétionnaire, elle fait autre chose que d'appliquer « simplement » le statut posé par la loi, cf. sur ces points, vol. 2.

(261) P. Devolvé, *op. cit.*, p. 32.

## B. — Le postulat de l'unilatéralité de l'imposition

108. — Si chaque imposition devait découler d'un accord entre l'Administration et le contribuable, on arriverait à une multiplicité d'imposition ne correspondant plus à l'unité de la loi. Les termes de l'accord varieraient dans chaque cas. Le principe de légalité et celui d'égalité seraient anéantis. « Seules les décisions unilatérales peuvent donc intervenir dans l'application... de l'impôt » (262).

L'unilatéralité est ici logiquement déduite des principes d'égalité et de la légalité. Par là, elle se rattache aussi au postulat de la souveraineté fiscale. L'acte unilatéral d'imposition est exempt de « toute dépendance, quelle qu'elle soit, de quelque forme qu'elle soit, à l'égard d'une autre volonté. Il revêt les caractères mêmes de la souveraineté. Pour lui, comme pour la souveraineté dont il est la traduction, concurrence et partage sont radicalement exclus » (263).

Rattaché au postulat de base, l'axiome de l'unilatéralité sert de pont entre la loi d'impôt et son application. En d'autres termes, l'axiome de la compétence liée et celui de l'unilatéralité de l'imposition constituent deux parties d'un même miroir. *La situation du contribuable, face à la loi d'impôt, s'y reflète, pour donner l'image symétrique de la situation du contribuable face à l'application de cette même loi d'impôt.*

Ainsi, d'un postulat à l'autre, et de syllogisme en syllogisme, on passe de l'affirmation première de la souveraineté fiscale à la conclusion du caractère statutaire de la situation de contribuable. Le schéma de la page suivante le montre.

Cohérente dans son agencement interne, cette construction théorique révèle plusieurs faiblesses à l'épreuve des faits. La compétence liée de l'Administration fiscale, si évidente dans le cadre d'un raisonnement déductif, devient contestable à l'analyse de la réalité fiscale. De même, l'idée d'un fondement régalien de l'impôt se heurte à l'observation d'une utilisation croissante de la négociation dans l'élaboration du droit fiscal. Autrement dit, les postulats de la doctrine classique se trouvent remis en cause ou ébranlés par l'examen des données recueillies sur le terrain.

---

(262) A Ghellal, Recherche sur la notion d'effet impératif des actes administratifs unilatéraux, thèse, Montpellier 1973, p. 353.

— (263) P. Delvové, *op. cit.*, p. 33. Cf. *infra* § 309.

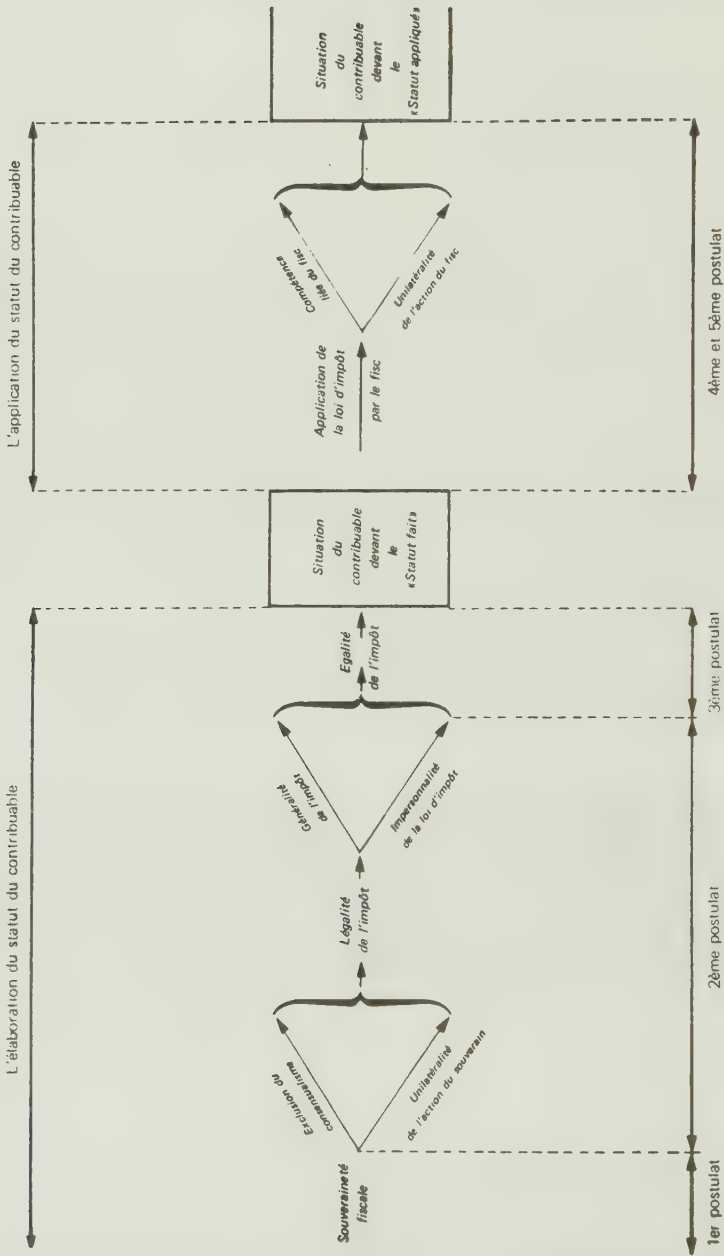


Schéma du raisonnement de la doctrine classique sur la situation statutaire du Contribuable



## SECTION 2

## L'EBRANLEMENT DES POSTULATS

## DE LA THEORIE STATUTAIRE :

## ANNONCE DU PLAN

109. — Si une théorie doit donner à la confuse effervescence des faits une forme, et si elle doit filtrer le flux législatif pour aboutir à un ensemble organisé, la construction qu'elle propose doit rendre compte des éléments essentiels de la réalité qu'il lui faut enserrer et expliquer. D'où la nécessité de confronter la théorie à l'observation des faits. La démarche est d'ailleurs d'autant plus légitime, que les auteurs classiques caractérisant eux-mêmes le droit fiscal par son réalisme, le retour aux faits s'en trouve justifié. C'est dire que l'examen critique de la théorie, statutaire, décrivant la situation du contribuable comme générale et impersonnelle, doit être conduit sur le terrain de la fiscalité concrète.

Autant dire que pour révéler l'inadaptation de cette théorie, à la réalité dont elle devrait rendre compte, la science administrative s'impose. Je lui emprunte donc ses méthodes faites surtout de travail sur le terrain. Je le fais dans le cadre d'un plan calqué sur la logique même de la démarche du raisonnement doctrinal classique

Les différents postulats de la théorie classique concernant, en effet, l'élaboration et l'application du statut de contribuable, l'examen de leur remise en cause va s'effectuer dans cet ordre. *Pour déconstruire, autant suivre les constructeurs...*

110. — S'agissant de l'élaboration du statut de contribuable, ce volume va montrer comment l'altération du principe de la légalité de l'impôt, et l'accroissement du pouvoir normatif de l'Administration fiscale, sont allés de pair avec une intervention de plus en plus marquée de *représentants* corporatifs de contribuables. Ce faisant, lorsque la doctrine croit observer un déclin du consentement à l'impôt, c'est en fait une mutation de son expression qui s'est opérée. Un consentement socio-professionnel à l'impôt se substitue au consentement parlementaire défaillant.

Dans ces conditions, chaque catégorie de contribuables participant efficacement à l'élaboration des normes qui lui seront applicables, peut-on encore parler d'une situation statutaire pour les contribuables ? *Faisant l'objet de négociations catégorielles, le droit fiscal ne varie-t-il pas selon la force et l'influence des négociateurs ?* C'est ce qui sera développé dans une première partie objet de ce premier volume.

Dans une seconde partie, et un second volume, réservés aux applications de la loi fiscale, j'observerai comment la situation du contribuable se particularise à la fois sous l'influence du pouvoir d'appréciation de l'agent fiscal

et du savoir faire de l'assujetti. Parce qu'en certains cas, la loi fiscale rend elle-même possible des accords de volonté, entre le contribuable et le fisc, et parce que son inévitable imprécision ne peut que laisser une marge d'appréciation discrétionnaire aux fonctionnaires des impôts, la détermination de la dette fiscale n'est pas l'opération mécanique et objective que laisserait imaginer la doctrine classique. Le « *statut appliqué* » n'est pas la simple image symétrique du « *statut fait* ». Entre l'un et l'autre, se glisse l'action déformante de la volonté ou de la subjectivité des sujets de la loi fiscale.

Plus que *d'une* application du statut de contribuable, c'est alors *des* applications de ce statut qu'il faut parler. Mais dès lors, individualisée sous l'effet de différents facteurs, la situation de contribuable peut-elle encore être analysée comme générale et impersonnelle ?

## **L'ELABORATION DU STATUT**





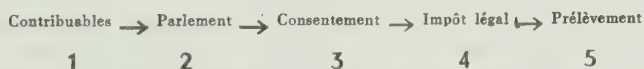
111. — L'élaboration du statut de contribuable relève du pouvoir législatif, seul compétent pour établir l'impôt et en autoriser le prélèvement. C'est tout le principe de la légalité de l'impôt, base constitutionnelle du statut du contribuable, que l'on trouve déjà affirmé dans les Six livres de la République :

Le « droit de mettre sur les subjects tailles et impôts ou bien en exempter quelques-uns, cela dépend... de la puissance de donner la Loy et les privilèges. Sous ceste mesme puissance de donner et casser la Loy sont compris tous les autres droits et marques de souveraineté... comme... imposer ou exempter les subjects de charges et subsides » (1).

Mais, cet important postulat n'est pas de simple technique juridique. Il ne se réduit pas à attribuer des compétences pour l'élaboration des normes fiscales. Sa raison d'être est plus vaste. Il poursuit une double finalité politique au sens philosophique du terme : Permettre le consentement des contribuables à l'impôt par l'intervention du Parlement où siègent leurs représentants, et, du même coup, assurer la protection de ces contribuables en limitant les pouvoirs des autorités qui prélèvent l'impôt.

Expression juridique du consentement des contribuables à l'impôt, le principe de l'égalité de l'impôt est donc un principe fonctionnel. Il est voulu comme un instrument pour limiter le pouvoir fiscal du souverain et garantir les contribuables contre l'arbitraire du prélèvement. En d'autres termes, la légalité de l'impôt, génératrice de la situation statutaire du contribuable, est le maillon d'une chaîne logique qui interpose, entre le contribuable qui paie et l'Administration qui prélève, un Parlement qui détermine les règles d'évaluation de la somme payer.

Le schéma de cet enchaînement logique est le suivant :



Pour les théoriciens et les politiques du XVIII<sup>e</sup> siècle, la garantie du contribuable contre l'arbitraire fiscal était toute dans cette intervention de la loi inscrite au quatrième maillon de leur raisonnement. La situation légale du contribuable devenait la limite du pouvoir fiscal.

Or, ce n'est plus totalement exact aujourd'hui.

(1) J. Bodin, Paris, 1583, I. 10 p. 223 et 244.

D'abord, le second et le quatrième maillon de la chaîne théorique se sont affaiblis. Le rôle normatif du Parlement n'est plus ce qu'il était. Quant à la loi, elle ne peut parvenir à une précision telle qu'il serait inutile de la compléter pour l'appliquer. L'Administration suit toujours les prescriptions de la loi, mais ces prescriptions sont de moins en moins précises. Enfin et surtout, par un renversement, inattendu des hommes du XVIII<sup>e</sup> siècle, le système protecteur du contribuable qu'ils avaient imaginé s'est trouvé contourné. Entre les maillons 1 et 2 de leur schéma stratégique, pour la défense du contribuable, s'est insérée l'Administration. Elle a la quasi exclusivité de l'initiative des lois fiscales et ses projets bénéficient d'une relative intangibilité au cours de la « traversée » du Parlement. *L'Administration qui prélève est devenue ainsi l'Administration qui fixe les règles du prélèvement.*

Autrement dit, « la même autorité est à la fois chargée de l'exécution des lois et détentrice du pouvoir normatif de droit commun » (2). Dès lors, la théorie statutaire est contournée. Ses mécanismes protecteurs sont pris par les arrières. Le Parlement peut voter la loi d'impôt, la légalité de celui-ci peut subsister, la situation du contribuable peut être statutaire, mais ce statut n'assure plus la fonction protectrice contre l'Administration que l'on avait voulu lui assigner. La finalité de la théorie statutaire est remise en cause par le déclin de la légalité de l'impôt et l'extension de l'activité normative de l'Administration fiscale. Au rappel de ces phénomènes connus sera consacré le premier titre.

Toutefois, si cet accroissement du pouvoir réglementaire en matière fiscale a été surabondamment analysé, on a moins perçu le phénomène de compensation qui s'est opéré. Parallèlement à l'intervention croissante de l'Administration dans l'élaboration du statut du contribuable, de nouvelles formes de représentations des intérêts des contribuables se sont mises en place. Le Parlement ne pouvant plus exprimer pleinement le consentement des contribuables, une expression nouvelle de ce consentement se dégage de manière empirique. Les organisations professionnelles interviennent de plus en plus, auprès de l'Administration fiscale, pour assurer la défense des intérêts fiscaux de leurs adhérents. La collaboration de l'Administration et des représentants professionnels de contribuables tend à s'accroître. L'élaboration de l'impôt est de plus en plus fréquemment négociée avec des représentants des futurs assujettis. En bref, *une forme corporative de consentement à l'impôt apparaît.* Un mécanisme sociologique protecteur du contribuable se substitue à l'ancien système juridique défaillant. Si bien qu'en fait, *il n'y a pas vraiment déclin du consentement à l'impôt, mais simple mutation* de ce vieux principe venu du Moyen-Age. C'est ce phénomène d'intervention directe des contribuables dans l'élaboration de leur statut, signe d'un regain du consentement à l'impôt, qui sera examiné dans un second titre.

Au total, le renouveau du consentement à l'impôt, exprimé par l'intervention de représentants corporatifs des contribuables dans l'élaboration de leur statut (Titre 2), est un mécanisme qui contrebalance l'extension de l'activité normative de l'Administration fiscale (Titre 1).

---

(2) Guieze J.L., Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière, thèse 1974 p. 137.

## TITRE I

# *L'EXTENSION DE L'ACTIVITE NORMATIVE DE L'ADMINISTRATION FISCALE : LE DECLIN DE LA LEGALITE DE L'IMPOT ET SES IMPLICATIONS*

« Je suis le Prince Houki, de l'île Kihou... Mon père a tenu à parfaire mon éducation en m'envoyant à Paris. Fils de roi, il m'a paru... correct de rendre d'abord visite à votre souverain... Où est ton roi, Monsieur ? Est-ce le Directeur des impôts ?

« ... « Monseigneur dis-je, nous n'avons plus de roi ici, mais il n'est pas impossible que le Directeur Général des Impôts en tienne lieu... » ».

112. — Proclamé par la législation de 1789, le principe de la légalité de l'impôt y est entendu strictement. Si strictement que l'Assemblée Constituante va même jusqu'à rédiger l'instruction générale pour l'application de la loi instituant l'impôt foncier (3). On la voit ainsi fournir « le modèle d'une matrice de rôle », donner des exemples concrets (4), et procéder même à l'interprétation du texte de la loi (5). Cette rigueur dans l'acception du principe ne durera pas. Le législateur s'en remettra d'abord à l'Administration pour l'application de ses textes. Il lui demandera ensuite d'en préparer les projets. La légalité de l'impôt sera sans doute toujours affirmée. La fiscalité relèvera sans discontinuité des « matières réservées à la loi par la tradition constitutionnelle républicaine » (6). Mais peu à peu, la réalité du pouvoir normatif passera à l'Administration fiscale. Si bien, qu'aujourd'hui, le Service de la législation du Ministère du Budget prépare les projets de loi soumis au Parlement, rédige les décrets d'application, met au point les instructions administratives, et, « par la force des choses..., conditionne la façon de penser... la loi » (7).

Le phénomène il est vrai n'est pas propre aux choses de l'impôt. « Le déclin de la loi et l'extension du pouvoir réglementaire sont devenues observations courantes » dans toutes les branches du droit (8). Tant d'études leur ont été consacrés, si peu d'écrits juridiques ont pu éviter d'y faire référence, qu'il s'agit là de réalités à dimensions de poncifs. Le thème n'est plus à ana-

---

(3) Lois des 23 novembre - 1<sup>er</sup> décembre 1790 ; texte du « décret concernant les contributions foncières » in J.B. Duvergier, Lois, décrets, ordonnances, règlements et avis du Conseil d'Etat Paris 1824, t. 2. p. 40 à 45.

(4) « Les officiers municipaux s'occuperont de remplir... la matrice du rôle... Pour y parvenir, voici comment ils opéreront : si la première pièce de terre indiquée sous le n° 1 de la section A appartient à Joseph-François Barbier, le premier article de la matrice du rôle sera celui de ce propriétaire, et il sera transcrit d'après les détails que contiendra l'état de section, ainsi qu'il suit : ... », Duvergier, *op. cit.* p. 54 et 55.

(5) Ainsi lorsque l'article 13 dit que les bâtiments servant aux exploitations rurales ne seront point soumis à la contribution, l'instruction, rédigée par l'Assemblée, précise qu'il « faut entendre par bâtiments servants aux exploitations rurales, les groupes, écuries, greniers, caves, celliers, ... », Duvergier, *op. cit.* p. 52.

(6) Cf. Loi de pleins pouvoirs du 3 juin 1958. Le Conseil d'Etat statuant au contentieux devait décider qu'au nombre de ces matières « figurent l'institution d'un impôt de même que la modification des règles applicables à un impôt existant dans des conditions aggravant la charge fiscale des contribuables », C.E. 11 novembre 1958, Syndicat National des Transporteurs Aériens, D. 1959, p. 475 note Trotabas.

(7) Ch. Marguet, Le contrôle fiscal L.G.D.J., 1975, p. 7.

(8) B. Brachet, La délimitation des domaines respectifs de la loi et du règlement dans la Constitution du 4 octobre 1958, thèse Bordeaux, 1966, p. 16. Encore qu'il faille « se méfier des jugements péremptifs qui proclament le déclin d'une institution... », G. Burdeau, Le déclin de la loi, Archives de philosophie du droit, 1963, p. 35 à 41 ; du même auteur, Essai sur l'évolution de la notion de loi en droit français, Archives de philosophie du droit 1939, surtout p. 29. J.M. Cotteret, le pouvoir législatif en France, p. 85 à 183 pour le déclin du pouvoir législatif. P.M. Gaudemet, La loi dans la Constitution de 1958, Public Law, 1961. P. Durand, La décadence de la loi dans la constitution de la V<sup>e</sup> République, J.C.P. 1959, I, n° 1470. P.L. Lucas, La loi, D. 1964, Chr. 29. Dans le domaine fiscal, cf. P. Schultz, De l'emprise des Administrations fiscales sur le pouvoir législatif... thèse Strasbourg, p. 40 et s..



lyser même en droit fiscal (9), sauf à apporter des éléments quantifiés sur certains points, et à examiner de plus près des phénomènes négligés. Tel celui des tolérances. En partie, les développements de ce titre seront donc des rappels, assortis de précisions chiffrées, surtout quant à l'importance de l'activité normative de l'Administration. Cette activité normative est d'ailleurs d'autant plus étendue (Chapitre 1<sup>er</sup>) que les différentes formes par lesquelles elle s'exprime sont soumises à un contrôle juridictionnel limité (Chapitre 2).

(9) Cf. J.L. Guizé, *op. cit.*. Aussi Mabileau, la compétence financière du Parlement de la V<sup>e</sup> République R.S.F. 1961, p. 45. J. Leca, Le domaine de la loi et le domaine du règlement en matière fiscale, *Annales de l'Université de Lyon*, fascicule 20, 1960, p. 221 à 242. L. Trotabas, *Finances Publiques* 1970, p. 465 à 476. Carcelle et Mas, Les pouvoirs du Parlement en matière financière, *Revue Administrative* 1959, p. 126.

## CHAPITRE I

### L'ETENDUE DE L'ACTIVITE NORMATIVE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

113. — Excepté dans la période révolutionnaire, le pouvoir réglementaire a pu toujours s'exercer en matière fiscale, pour fixer par décrets et par arrêtés les détails des dispositions légales. Depuis la III<sup>e</sup> République, ce pouvoir réglementaire traditionnel, subordonné « à l'intérieur d'un cadre législatif virtuel », s'est même étendu (10). Mais à côté de cette activité normative, dérivée de la loi fiscale et située dans le champ d'observation des juristes, existe aussi une participation à l'élaboration des normes fiscales par le biais de la mise au point des projets de textes soumis au vote du Parlement. Cette intervention de l'Administration, dans l'élaboration de la législation fiscale, est moins souvent soulignée. Elle est masquée en partie par l'écran des critères formels et organiques, en vertu desquels le Parlement qui vote la loi sera aussi celui qui la fait réellement (11). Pour le juriste, le texte préparé par l'Administration et précédant la loi est invisible. Seule la loi se laisse voir. Ce qui la précède n'est pas objet d'observation (12).

---

(10) Il se complète depuis 1958 d'un pouvoir réglementaire autonome, d'un domaine réservé au pouvoir réglementaire. Cf. G. Vedel, *Droit Administratif*, 1973, p. 45. Guïèze, *op. cit.* p. 35 et s. Sur le pouvoir réglementaire subordonné et autonome, cf. B. Brachet, *op. cit.* p. 230 et s. ,

(11) Sur la persistance du critère formel, cf. J.M. Cotteret, *op. cit.* p. 175 à 177. Pour le rôle prépondérant de l'Administration dans la loi, cf. J. Rivero, A propos de métamorphoses de l'Administration d'aujourd'hui : démocratie et administration, in *Mélanges Savatier*, 1965, p. 821. Guy Isaac, *La procédure administrative non contentieuse*, 1968, p. 226 à 230.

(12) Sous réserve toutefois du recours aux travaux préparatoires pour interprétation. F. Géný, *Méthodes d'interprétation et sources en droit privé positif*, L.G.D.J., 1954, t. 1<sup>er</sup>, p. 293-297. Pour un exemple, C.E. 19 déc. 1973, De Wendel, D.F. 1975, comm. 79.

Pourtant, que cette forme d'activité normative ne se situe pas sur le même plan que le pouvoir réglementaire ne change rien à l'importance de ses effets pratiques. *De plus en plus, les dispositions du statut de contribuable sont élaborées par l'Administration fiscale, parce qu'elle intervient en amont du Parlement, et de la loi qu'il vote, et pas seulement en aval, une fois la loi votée.*

L'étendue croissante de l'activité normative de l'Administration fiscale, qui donne la mesure du déclin du principe de la légalité de l'impôt, tient donc à la fois à l'activité normative dérivée de la loi fiscale (section 2) et à une activité normative préparant la loi fiscale (section 1).

## SECTION 1

### L'ACTIVITE NORMATIVE PREPARANT LA LOI FISCALE

En stricte analyse, cette activité normative précédant la loi fiscale recouvre la mise au point des projets de loi par le Service de la législation fiscale. On peut y rattacher pourtant aussi la participation de l'Administration à l'élaboration des conventions fiscales.

Certes, ce dernier phénomène n'est pas de pur fait comme le précédent. Il a une assise juridique. L'article 53 de la Constitution, en prévoyant que le Président de la République négocie et ratifie les traités, donne compétence normative à un organe administratif. Mais l'autorisation du Parlement étant requise pour approuver une convention fiscale et le texte de la convention concernée étant annexé au projet de loi qui demande autorisation d'approbation, tout se passe comme si la négociation de cette convention par l'Administration préparait la loi d'approbation. On peut donc rapprocher la participation de l'Administration à l'élaboration des conventions fiscales, de sa participation à l'élaboration des lois fiscales. Sous réserve, bien entendu, de la profonde différence de degré et de nature qui sépare l'influence de l'Administration dans l'un et l'autre de ces processus normatifs. Alors que dans l'élaboration des conventions fiscales, l'Administration a une compétence exclusive, ce qui assure l'absolue intangibilité du texte soumis à l'approbation du Parlement (§ 2), dans l'élaboration des lois fiscales, l'Administration a simplement une prépondérance de fait qui n'assure qu'une relative intangibilité des projets de loi soumis au vote du Parlement (§ 1).

## PARAGRAPHE 1

La prépondérance de l'Administration dans l'élaboration  
des lois fiscales

114. — En partie, le phénomène n'est pas propre au droit fiscal. Il s'observe dans tous les secteurs de la législation où toutes les réformes d'importance trouvent leur origine en des projets mis au point par les administrateurs. Intervenant dans le domaine des règles fiscales, il possède pourtant une certaine spécificité à la fois qualitative et quantitative.

Qualitativement, dans une matière aussi critique, sans commune mesure avec d'autres secteurs législatifs, la prépondérance de fait de l'Administration, sur la compétence de droit des parlementaires représentants des contribuables, est un phénomène aux conséquences aiguës. Il vide le principe du consentement à l'impôt d'une partie de sa réalité et participe par là au « malaise » qu'occasionne une fiscalité faiblement consentie.

Ces tensions sont d'autant plus accrues que l'absence de « *consensus fiscal* » (13) est aggravée par l'ampleur que revêt la prépondérance administrative dans l'élaboration des lois d'impôts. C'est là, la particularité quantitative du phénomène s'exprimant en matière fiscale. Il y revêt une ampleur bien plus grande qu'en d'autres domaines (B) ce qui s'explique par divers facteurs (A).

## A. — Les facteurs de la prépondérance de l'Administration fiscale

Si les projets de textes législatifs, élaborés par le Service de la législation fiscale ou son homologue de la Direction des douanes, ne sont pas fondamentalement modifiés au sortir du Parlement, la raison en est simple. L'Administration fiscale bénéficie, pour assurer la relative intégrité de ses textes, des divers moyens d'intervention de l'exécutif dans la procédure législative. Ces moyens constitutionnels bien connus, joint à l'extrême technicité de la fiscalité, constituent des facteurs permanents assurant la prépondérance de la volonté administrative dans l'élaboration des lois fiscales. Depuis novembre 1962, l'existence à l'Assemblée Nationale d'une majorité politique importante, ajoute un facteur conjoncturel (2°), qui catalyse les effets des facteurs permanents précédents (1°).

1°) *Les facteurs permanents*

115. — Qu'ils soient constitutionnels ou techniques, ces éléments de la prépondérance administrative sont trop connus pour exiger des dévelop-

---

(13) Sur cette notion cf. *infra* § 354.



pements plus longs que ceux d'un simple rappel.

*Le facteur technique* tient à l'ésotérisme de l'impôt moderne. Lorsque la fiscalité se proposait simplement de couvrir les dépenses publiques, par le recours à des impôts analytiques et indiciaires, chacun pouvait saisir sans trop de difficultés les règles de fonctionnement du prélèvement. La contribution sur les portes et fenêtres ou les droits indirects sur les bougies, ne constituaient pas des mécanismes à la compréhension inaccessible pour un entendement moyen. La simplicité, que les fiscalistes classiques exigeaient de la technique fiscale, se trouvait vérifiée (14). Mais lorsqu'avec le siècle s'introduisent les impôts synthétiques, au service de finalités extra fiscales, les raffinements de la législation se multiplient et la technique fiscale devient des plus sophistiquée (15). A cet égard, la compréhension des mécanismes du précompte mobilier, ou des déductions de crédits d'impôts d'origine étrangère, n'est pas possible sans une certaine spécialisation. *La fiscalité moderne est donc devenue savante.*

Elle est « l'affaire de techniciens » (16). Le phénomène est souvent critiqué (17), sa correction est recherchée en de multiples essais de simplification, mais ses conséquences n'en subsistent pas moins entraînant notamment l'effacement des parlementaires devant les techniciens. Parce qu'il ne peut pas être toujours un spécialiste très averti de la fiscalité, le parlementaire « pourra exprimer des réticences sur des points secondaires, mais son vote, dicté par des éléments qui lui échappent de toute façon, ne sera jamais qu'un blanc-seing ou un satisfecit donné aux techniciens... » (18). On cite souvent à ce propos la déclaration du Président de l'Assemblée Nationale, à la séance du 29 octobre 1959 :

« Nous allons aborder une discussion budgétaire, qui va être difficile... 400 ou 500 députés se trouvent en séance, parmi lesquels 30, 40 ou 50 spécialistes... Je demande donc instamment aux 200 ou 300 autres collègues... de garder le plus grand silence » (19).

D'autres illustrations de ce handicap technique du Parlement existent encore. Il est par exemple significatif que les dispositions du projet de loi, introduisant l'avoir fiscal et le régime du bénéfice mondial ou consolidé, n'aient pas donné lieu à de longues discussions parlementaires (20). Or, pour l'avoir fiscal, ce n'est que sept ans après son institution, que des parlementaires

(14) Sur ces règles classiques, cf. *Éléments de la Science des Impôts*, Ministère des finances de Belgique, t. 2, 1971, p. 292 et s..

(15) P. Marcilhacy, *Technocratisation de la Loi*, Revue administrative, 1966, p. 513. P. Schultz, *op. cit.* p. 1 et 40.

(16) J. Leca, *Annales de la Faculté de Droit de Lyon*, 1960 p. 223.

(17) Cf. Pie XII, allocution en 1956 aux membres de l'Association internationale de droit fiscal, Bulletin for international fiscal documentation, vol. 10, 1956 p. 258.

(18) Ch. Cadoux, *Du consentement de l'impôt*, R.S.F. 1961 p. 444.

(19) Cité par Mabileau, *op. cit.*, p. 46. J.O. Débats A.N. 1959, p. 2068.

(20) Par exemple pour l'article 21 du projet de loi relatif au bénéfice mondial, à l'Assemblée Nationale la discussion tient en 180 ou 200 mots. Séance du 12 mai 1965 : « M. le Président : *Personne ne demande la parole ?... Je mets aux voix l'art. 21. L'article 21 est adopté.* », J.O. A.N. 13 mai 1965.

l'ayant voté s'apercevaient de ses effets logiques. Quant au régime du bénéfice mondial et consolidé, adopté à l'Assemblée Nationale sans objection majeure en 1965, neuf ans plus tard il était critiqué par nombre de parlementaires qui semblaient en découvrir l'existence. Bien plus, pour se faire expliquer les dispositions de ce régime et le mécanisme des provisions pour reconstitution des gisements, les membres d'une commission parlementaire d'enquête sur les sociétés pétrolières devaient entendre un haut fonctionnaire de la D.G.I. (21). *Le Parlement qui vote la loi du 12 juillet 1965 doit se faire expliquer quelques années plus tard sa signification... !* On ne peut mieux illustrer le formalisme d'un vote. Tel parlementaire devait d'ailleurs observer que les « conséquences et les prémices, que [la loi du 12 juillet 1965] supposait admises..., n'ont pas été appréciées comme il convenait par la représentation nationale... » (22).

Cet état de fait est inévitable. Le langage et la technique du droit fiscal sont trop spécialisés pour permettre à la grande majorité des parlementaires de discuter en profondeur les projets de textes qui s'y rapportent. Les membres de la commission des finances, quelques membres de la commission des lois peuvent le faire. Pour tous les autres, l'appréciation du projet de loi fiscale se fait à partir d'un *a priori* politique conduisant à un vote systématiquement positif ou négatif. *Lorsqu'il porte sur la fiscalité, un projet de loi assure donc par l'ésotérisme de son objet la prépondérance des techniciens.*

Celle-ci est encore accrue par les diverses prérogatives constitutionnelles du gouvernement dans la procédure législative.

116. — *Sur ces facteurs constitutionnels*, qui permettent la prépondérance des techniciens dans la procédure législative, toutes les nombreuses études s'accordent. On reconnaît sans difficulté que la Constitution du 4 octobre 1958 assure la prédominance du Gouvernement en lui donnant les moyens de restreindre « la liberté d'action du Parlement » (23).

Bien que non employée à ce jour, une disposition de la Constitution est en ce sens révélatrice des limites de la compétence financière du Parlement : l'article 47. Si le Parlement ne s'est pas prononcé dans un délai de 70 jours, les dispositions du projet de loi de finances peuvent être mises en vigueur par ordonnance. Dans l'optique du consentement à l'impôt et de sa légalité, cet article est on ne peut plus surprenant. Il est significatif d'un cours nouveau que d'autres dispositions de la même Constitution concrétisent. Ces

(21) Rapport de M. Schwartz, J.O. Doc. AN. 6 novembre 1974, n° 1280.

(22) Rapport *op. cit.* t. 1<sup>er</sup>, p. 29. C'est la constatation souvent faite par les parlementaires, tel le sénateur Pellenc, parlant de dispositions votées « à la sauvette », P. Amselek, Le Budget de l'Etat sous la V République, 1967 p. 249. Depuis toujours l'exécutif met à profit la précipitation du vote de la loi de finances annuelle pour faire adopter diverses dispositions fiscales par le biais des cavaliers budgétaires, pourtant interdits aujourd'hui, cf. Cons. Const. 28 déc. 1976, R.D.P. 1977, p. 973. Cf. P. Amselek, *op. cit.* p. 244. J.P. Lukaszewicz, thèse 1974, p. 40.

(23) Mabileau, *op. cit.* p. 53. Le phénomène n'est pas nouveau. En 1955, M. Charlier parle déjà de « limitations du pouvoir parlementaire », Institutions financières, Les Cours de droit, 1955-1956, p. 190. Aussi H. George, le droit d'initiative parlementaire en matière financière..., thèse droit, Paris 1955.

moyens d'intervention de l'exécutif dans le domaine législatif, qui se retrouvent d'ailleurs avec des variantes dans la plupart des régimes politiques contemporains (24), sont si connus qu'il suffit de les énumérer pour la plupart.

L'ordre du jour est fixé par le gouvernement (25). La discussion en séance publique porte sur le texte du projet de loi qu'il a présenté. Comme les membres du Parlement, il dispose aussi du droit d'amendement (26). Après l'ouverture du débat, il peut s'opposer encore à l'examen de tout amendement non soumis antérieurement à la commission. La procédure du vote bloqué lui permet d'éviter que son texte ne soit déformé en séance. L'article 40 lui donne le droit d'écarter les amendements entraînant diminution des ressources. Et en dernier recours, si l'on excepte le mécanisme des commissions mixtes paritaires, l'article 49 alinéa 3 permettra au Gouvernement d'imposer son texte en engageant sa responsabilité. On l'a bien vu lors du débat sur la loi de finances pour 1980. L'utilisation répétée de l'article 49 alinéa 3 a permis finalement de considérer le budget comme adopté, bien qu'il n'ait pas été expressément voté (27).

Toutes ces prérogatives constitutionnelles, qui font « le gouvernement maître de l'élaboration parlementaire de la loi » (28), sont largement utilisées dans les débats sur des textes fiscaux (29). Par exemple, si les projets de loi établis par l'Administration sont modifiés, c'est bien souvent par des amendements que rédige le fonctionnaire du Service de la législation qui accompagne son ministre au Parlement (30). La plupart du temps, ces amendements gouvernementaux fonctionnent d'ailleurs comme mesure de compensation à l'opposition de l'article 40. Le gouvernement accepte d'introduire par amendement une proposition parlementaire qui se heurte à l'article 40 pour diminution de recettes.

« Monsieur le Président, je suis au regret d'annoncer que l'article 40 de la Constitution me paraît devoir s'appliquer à tous ces amendements. Mais je comprends le souci de leurs auteurs qui veulent atténuer les effets de la taxe professionnelle sur des catégories professionnelles qui se placent, sur le plan des revenus, juste au-dessus des catégories dont nous avons... allégé... l'imposition... Le gouvernement oppose donc l'article 40 de la Constitution..., mais il déposera à l'article 3 un amendement qui aura pour objet d'élargir les possibilités d'atténuation des bases d'imposition au-delà du système prévu audit article... » (31).

(24) Cf. A. Mathiot, Institutions politiques comparées, Cours I.E.P. 1967-1968, p. 515 à 521.

(25) J.M. Cotteret, l'ordre du jour des Assemblées parlementaires, R.D.P. 1961, p. 813.

(26) A. Brouillet, le droit d'amendement dans la Constitution de la V<sup>e</sup> République, 1973, p. 69 à 74 pour le droit d'amendement du gouvernement.

(27) Le Monde 20 nov. et 26 déc. 1979. Bull. de l'Ass. Nat. 15 janv. 1980.

(28) G. Isaac, La procédure administrative non contentieuse, 1968 p. 226.

(29) On comprend qu'en 1978 sur 114 projets déposés à l'Assemblée Nationale, 83 aient été adoptés, contre 11 propositions sur 509 déposées. Le délai d'adoption est aussi significatif : 143 jours pour un projet, 490 jours pour une proposition.

(30) Ce fonctionnaire est nommé Commissaire du gouvernement par décret. Une place spéciale lui est attribuée à l'Assemblée « la boîte à sel » dans le langage parlementaire. C'est à un de ces amendements gouvernementaux que l'on doit le régime de franchise et de décade à la T.V.A., au bénéfice des agriculteurs, cf. *infra* § 245.

(31) J.O., débats Ass. Nat. 12 juin 1975, p. 3992.

L'article 40 est en effet souvent opposé (32). Plus de 200 fois par an, en moyenne, à l'Assemblée Nationale. La discussion, en juin 1975, du projet de loi supprimant la patente, devait montrer *qu'il s'appliquait même au cas d'impôts nouveaux*. M. Foyer, président de la commission des lois, soutenait le contraire. Dans le cas d'impôts nouveaux ou de répartition, le Parlement serait libre d'aménager le projet discuté (33). Contestée par le président de la commission des finances, pour qui « la Constitution a voulu que soit fait obstacle à toute proposition [réduisant] peu ou prou [le] produit (des ressources publiques), qu'il s'agisse d'un projet faisant table rase d'un système antérieur ou non » (34), l'interprétation de M. Foyer n'a pas été retenue par le ministre des finances (35). Le champ d'application de l'article 40 est donc des plus larges. Toute incidence financière entraîne l'irrecevabilité de la proposition ou de l'amendement, qu'il s'agisse des finances de l'Etat ou des collectivités locales, d'impôts anciens ou d'impôts nouveaux (36).

117. — Cette limite à la compétence du Parlement est aggravée par la procédure du vote bloqué très utilisée aussi en matière fiscale (37). Dès la première année de fonctionnement des institutions de la V<sup>e</sup> République, le vote bloqué a été utilisé sur un texte fiscal. A l'automne 1959, M. Giscard d'Estaing demande, au nom du Gouvernement, l'application de l'article 44 al. 3 sur l'ensemble du projet de réforme fiscale. Une controverse s'en est suivie. Mais après la décision du Conseil constitutionnel du 15 janvier 1960, faisant du vote bloqué un succédané de question de confiance, la procédure a été plusieurs fois utilisée dans le domaine fiscal (38).

L'efficacité de ces divers instruments du parlementarisme rationalisé (39), assurant la prépondérance des techniciens sur les parlementaires, est encore accrue par l'insertion du débat législatif dans de strictes limites

---

(32) Sur le régime de l'article 40, cf. Mabileau, *op. cit.* p. 54 à 57. Il permet même d'interdire au Parlement une simulation fiscale. Cf. J.O. débats Ass. Nat. 16 mai 1979.

(33) J.O. débats Ass. Nat. 12 juin 1975, p. 3990.

(34) J.O., *op. cit.*, p. 3986.

(35) Le Conseil Constitutionnel a été amené à trancher, cf. *infra* § 144.

(36) La lettre du Président de la République au Président de l'Assemblée, en mars 1960, invoquait l'article 40 comme un des arguments pour refuser de convoquer le Parlement en session extraordinaire : « *Quant aux propositions d'initiative parlementaire qui tendraient à résoudre effectivement ces questions, en l'absence de projets soumis par le gouvernement on discerne mal comment elles pourraient être recevables, puisque dans ce cas leur adoption aurait forcément pour conséquence soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique.* », Le Monde 19 mars 1960. L'argument n'a pas été utilisé pour la session extraordinaire de mars 1979.

(37) P. Avril, le vote bloqué, R.D.P. 1965, p. 399. Le vote bloqué, 1959-1970, R.D.P. 1971, p. 469. J.-L. Parodi, Les rapports entre le législatif et l'exécutif sous la V<sup>e</sup> République, 1972, p. 190.

(38) C'est le cas pour le vote de la loi du 19 déc. 1963, sur la fiscalité immobilière, et pour la loi de finances de 1968, où l'article 12 définitif, portant application de la T.V.A., à l'agriculture, n'a pu être adopté qu'après vote bloqué en 1<sup>re</sup> comme en 2<sup>e</sup> lecture, cf. *infra* § 256.

(39) A propos de leur utilisation tel sénateur parle du « *gouvernement défendant àprement devant le Parlement des projets de loi qui sont l'émanation d'une technocratie pour laquelle le domaine du règlement n'a pas paru suffisant* », P. Marcilhacy, Revue administrative 1966, p. 514.



de temps et le recours fréquent à une procédure d'urgence. Au cours de deux sessions annuelles, les parlementaires doivent examiner trop de projets pour pouvoir y consacrer toujours une étude approfondie. C'est particulièrement exact pour la session d'automne. La discussion du projet de loi de finances, comportant régulièrement d'importantes dispositions fiscales, est réalisée d'une façon si précipitée que les parlementaires ne peuvent véritablement en modifier le contenu (40). Le Président du Sénat le constatait en 1974. « *Le vote du budget... est devenu aujourd'hui l'approbation quasi-automatique par le Parlement... des propositions... du ministre des finances qui exerce en la matière une totale souveraineté* » (41).

Bien évidemment, les parlementaires se préoccupent de ces limites qui rendent leur intervention en partie formelle (42). On peut se demander toutefois s'ils ne trouvent pas quelques avantages psychologiques à cette infériorité de moyens. Il y a peut être pour les parlementaires un possible soulagement secret à mettre les prélèvements fiscaux, toujours impopulaires, sur le compte de mécanismes constitutionnels assurant la prépondérance des volontés de l'Administration. En 1872 déjà, dans un article publié au journal « La Cloche », Zola relevait cette évasion du député devant trop de responsabilités fiscales.

« Dans le cas où la Chambre repousserait le projet du gouvernement, le gouvernement serait impuissant à lui en soumettre un autre. Cette déclaration est la plus terrible qu'ait faite M. Thiers. J'ai vu des députés frémir. La Chambre livrée à elle-même, la Chambre obligée de trouver un impôt à elle seule, cela est une perspective si douloureuse et si terrifiante pour nos honorables qu'ils préféreraient voter n'importe quoi, n'importe où et n'importe quand. »

Le phénomène est tout spécialement vrai pour les parlementaires d'opposition. Ils peuvent invoquer au surplus la discipline de la majorité assurant automatiquement le succès des projets de loi.

## 2°) *Le facteur occasionnel : l'existence d'une majorité parlementaire disciplinée*

118. — L'observation est courante. La mise en place de la Constitution de 1958, qui visait à pallier, par des mécanismes institutionnels, la difficulté traditionnelle du parlementarisme français à réunir une majorité stable, s'est accompagnée de la création d'une majorité gouvernementale disciplinée. Lors de la première législature, du 9 décembre 1958 au 9 octobre 1962, le groupe de l'Union pour la Nouvelle République, soutient du gouvernement, comptait déjà 206 membres sur un total de 579 députés. Ce n'était pas encore une majorité solide, mais le contexte de l'affaire algérienne assurait à lui seul

(40) M. P. Marcihacy, parlait en ce sens du Parlement qui « *avale des budgets à cadence ultra rapide* » *op. cit.* p. 515.

(41) Le Monde 21 mars 1975, p. 9. Aussi P. Delvolvé et H. Lesguillons, le contrôle parlementaire sur la politique économique et budgétaire, p. 169.

(42) Cf. l'allocation du président E. Faure, du 20 décembre 1974, proposant de rallonger de 10 jours le délai d'examen de la loi des finances, J.O. Doc. Ass. Nat. 20- décembre 1974, n° 1475.

une discipline de vote. Dans le sillage du référendum d'octobre 1962, les législatives des 18 et 25 novembre assurent durant la deuxième législature, du 6 décembre 1962 au 3 avril 1967, une majorité gouvernementale cette fois homogène. Sur 482 membres à l'Assemblée Nationale, le groupe d'Union pour la Nouvelle République et d'Union Démocratique du Travail comptait 233 députés. Avec le soutien de certains des 35 membres du groupe de Républicains indépendants, la majorité absolue pouvait être réunie.

Les élections des 5 et 12 mars 1967 amenuisent la majorité. Elle subsiste pourtant encore durant la 3<sup>e</sup> législature, du 3 avril 1967 au 30 mai 1968. Le groupe d'Union Démocratique pour la V<sup>e</sup> République compte 200 membres qui, ajoutés au 42 républicains indépendants, donneront sur tous les votes importants une majorité. Elle sera toutefois difficile à réunir. Le débat budgétaire, avec la question de la T.V.A. agricole, le montrera. Les indépendants, conduits par M. Valéry Giscard d'Estaing, n'apporteront qu'un soutien critique et conditionnel.

Avec les élections des 23 et 30 juin 1968, la précarité cesse. La majorité s'épanouit. Si l'on excepte la « *Chambre introuvable* » de 1815 (43), pour la première fois dans l'histoire politique française un parti dépasse à lui seul la majorité absolue. Parmi les 487 membres de l'Assemblée Nationale, l'Union des Démocrates pour la République regroupe 293 députés. Le soutien des 61 républicains indépendants ne lui est même plus théoriquement nécessaire.

Après les législatives des 4 et 11 mars 1973, le groupe U.D.R. revient certes vers un étiage plus normal avec 183 députés. Réduite, la majorité n'en subsistera pas moins durant la V<sup>e</sup> législature.

Les élections de mars 1978 ne changeront pas le phénomène. En dépit des craintes ou des espérances, la majorité y reste la majorité. Seuls se modifient les équilibres internes.

De 1959 à 1980, le gouvernement a donc toujours disposé d'une majorité pour faire adopter ses projets de loi... fiscale entre autres (44). Le 30 novembre 1978, l'exception d'irrecevabilité, opposée au projet de loi portant adaptation de la législation à la 6<sup>e</sup> directive européenne sur la T.V.A., n'a été qu'une péripétie. De même, les tensions internes de la majorité ne sont pas allées le 20 novembre 1979 jusqu'au vote de la censure sur le budget 1980.

Assuré d'une majorité, convaincue ou simplement résignée, tout en bénéficiant d'importantes prérogatives pour conduire le débat législatif, le gouvernement à tous les moyens de faire adopter les réformes mises au point par le Service de la législation fiscale. Ces moyens sont tels, qu'une question se pose. Quels sont les pouvoirs réels du Parlement dans les débats fiscaux (45) ? Ou inversement, quelle est l'ampleur de la prépondérance administrative dans l'élaboration des lois fiscales ?

## B. — L'ampleur de la prépondérance de l'Administration fiscale

119. — Apprécier l'étendue de l'influence administrative sur l'élaboration des lois fiscales est délicat. On peut le faire sur un plan quantitatif en

(43) La Chambre des députés « était presque exclusivement royaliste. A peine quelques hommes des autres partis avaient trouvé place dans ses rangs. Ils y siégeaient péniblement, isolés et mal à l'aise comme des étrangers ou des suspects ; et quand ils essayaient de se produire et d'exprimer leurs sentiments, ils étaient brusquement repoussés dans l'impuissance et le silence, » F. Guizot, *Mémoires pour servir l'histoire de mon temps*, éd. R. Laffont 1971, p. 60.

(44) Pour la III<sup>e</sup> et IV<sup>e</sup> République, cf. G. Jèze, R.S.L.F. 1929, p. 19 et s. ; P. Schultz, *op. cit.*, p. 40.

se donnant des critères de mesure. Mais inévitablement on laisse échapper tous les éléments qualitatifs de cette influence (46). L'appréciation est donc forcément limitée, sans qu'elle soit toutefois inexacte.

Trois critères de mesure sont possibles.

L'origine des lois fiscales, qui indique si elles résultent d'un texte d'initiative gouvernementale ou parlementaire et qui permet d'établir des fréquences. L'origine des amendements déposés et adoptés, qui permet d'évaluer l'influence réciproque du gouvernement et des parlementaires dans la mise au point du texte définitif de loi. Enfin, en liaison avec les deux critères précédents, le critère synthétique, tiré d'un parallèle entre le texte en début de discussion parlementaire et le texte finalement adopté. Ce critère permet d'évaluer l'importance des modifications apportées par la procédure législative et de rechercher l'origine de ces modifications.

L'emploi de ces trois indices, qui concernent en définitive l'initiative et le contenu de la loi fiscale, amène à constater une relative intangibilité du contenu des projets de loi fiscale (2°) et une quasi exclusivité de l'Administration dans l'initiative des textes fiscaux (1°).

### 1°) *L'initiative des lois fiscales : une quasi exclusivité de l'Administration*

Parmi l'ensemble des textes déposés au Parlement, le rapport entre les projets et les propositions de loi est à l'avantage de ces dernières. C'est exact pour la IV<sup>e</sup> République où on compte en moyenne 77,4 % de propositions de loi pour 22,6 % de projets (47). Ce l'est aussi pour la V<sup>e</sup> République, même si dans la première année de fonctionnement des institutions on a pu croire à un tassement des propositions et à un accroissement des projets. Si en 1959 on comptait un projet pour deux propositions de loi (48), en 1978 la proportion était d'un projet pour cinq propositions (49). Mais si l'on abandonne ces chiffres globaux, pour des chiffres établis en fonction de l'objet des textes, la proportion s'inverse alors. *Pour les textes fiscaux, ce ne sont plus les propositions qui dominent, mais les projets qui règnent.*

Surtout, la prépondérance des projets sur les propositions ressort au décompte des textes adoptés et non plus déposés. Sous la IV<sup>e</sup> République, si 70 % des lois provenaient du gouvernement, 30 % étaient encore d'initiative parlementaire. Aujourd'hui le rapport est tombé à 10 %. Pour 94 lois promulguées en 1978, 11 seulement étaient d'origine parlementaire. En éta-

(45) P. Lalumière, *Le Monde* 27 octobre 1963.

(46) Robert Dahl, notait ainsi que « les modèles d'influence sont... trop complexes pour être décrits simplement à l'aide de mesures quantitatives », *Qui gouverne ?* Armand Colin, 1971, p. 362.

(47) J.M. Cotteret, *op. cit.* p. 46 et 154.

(48) J.M. Cotteret, *op. cit.*, p. 156.

(49) Bulletin de l'Assemblée Nationale, mars 1979, p. 17.

blissant le pourcentage par rapport aux textes fiscaux, il n'est plus de 10 % mais le plus souvent de 0 %. *Toutes les lois fiscales sont aujourd'hui d'initiative gouvernementale.*

Faut-il en conclure pour autant que ce chiffre établit à coup sûr la prépondérance de l'Administration fiscale ?

Certes, la règle « *pas d'impôt sans loi* » a subi des atteintes qui en ont considérablement réduit la portée. La loi fiscale est aujourd'hui en grande partie l'œuvre de l'Administration (50). Mais l'appréciation doit être nuancée. Les statistiques indiquent en effet si une loi est d'origine gouvernementale, sans révéler pourtant l'influence indirecte que les parlementaires ont pu avoir sur cette initiative. Un député l'observait en 1973 lors de la discussion de la loi Royer :

« Je saisis... l'occasion qui m'est donnée aujourd'hui pour relever ce qui m'a toujours paru être une approximation de nos maîtres en Sciences politiques, à savoir que le rôle du Parlement diminuait et que l'indice le plus sûr de cette diminution était retracé dans les statistiques distinguant, parmi les textes qui étaient votés, les projets et les propositions de loi. Il est courant de dire que 90 % des textes discutés par le Parlement sont d'origine gouvernementale. La portion congrue étant réservée aux propositions de loi d'origine parlementaire. S'appuyer sur ces chiffres pour juger du déclin de l'initiative des parlementaires, nous paraît être une profonde erreur ! Si quelquefois, des propositions de loi constituent en fait des projets de loi, qui par ce biais peuvent échapper à la lourde procédure d'élaboration interministérielle, il est vrai aussi que de nombreux projets reprennent en réalité le contenu des textes d'origine parlementaire (51).

On le vérifie pour de très nombreux textes, à commencer par la loi Royer (52). On pourrait citer aussi la réforme de la patente. A l'origine des projets de loi de 1974 et 1975, instituant la taxe professionnelle, on trouve une douzaine de questions écrites au Ministère de l'Economie et des Finances demandant le dépôt d'un projet de loi. L'efficacité de l'intervention parlementaire est parfois manifeste. Ainsi pour l'imposition des revenus fonciers d'un bailleur d'immeuble, à usage industriel, qui opte pour l'assujettissement à la T.V.A. Dans une question écrite au Ministre des finances, un sénateur soulevait le problème. Neuf mois après le ministre répondait que « *le problème avait fait l'objet d'un examen approfondi ayant abouti à la rédaction d'un projet de texte à insérer dans un prochain projet de loi* » (53).

En dépit de ces exemples, il ne faut pourtant pas perdre de vue que l'influence parlementaire se réduit à susciter l'idée d'un texte. Elle ne porte pas sur le contenu du texte. Si bien qu'en dépit des réserves faites, l'affirmation du quasi monopole de l'Administration fiscale, pour l'initiative des textes fiscaux, peut être maintenue.

(50) M. Tourdias, Les circulaires fiscales, J.C.P. 1961, C.I. n° 68.397.

(51) Cl. Peyret, J.O. débats Ass. Nat., 3 oct. 1973, p. 3960.

(52) Plus d'une dizaine de propositions de loi avaient été déposées au cours de la précédente législature. Sur ces propositions, deux commissions spéciales avaient été créées qui avaient déposé leurs premières conclusions dans des rapports auxquels d'ailleurs se sont référés les trois rapporteurs de l'Assemblée Nationale chargés du projet Royer.

(53) J.O. Débats Sénat, 16 avril 1975, p. 486 question 14815.



Une fois déposé, le texte mis au point par le service de la législation ne subit pas de modifications fondamentales au cours de la discussion parlementaire. L'observation des travaux législatifs montre certes de nombreuses modifications apportées par amendements parlementaires, sans qu'il y ait toutefois remise en cause. Pour le contenu des lois fiscales, on peut donc parler d'une relative intangibilité des projets élaborés par l'Administration fiscale.

## 2°) *Le contenu des lois fiscales : la relative intangibilité des projets de loi*

120. — Les moyens constitutionnels rappelés permettent au gouvernement d'empêcher la dénaturation de ses projets de loi. C'est vrai pour les lois de finances, dont on a dit qu'elles avaient « les plus grandes chances d'être pratiquement identiques au texte initial que le gouvernement a déposé » (54.). La discussion de la loi de finances pour 1980 l'a encore montré. Les amendements du Parlement n'y ont fait varier le montant des recettes, prévu par le projet... du gouvernement, que de 0,02 %. En grande partie, cette intangibilité vaut aussi pour les textes purement fiscaux, bien qu'il soit difficile de mesurer avec précision le degré d'influence des parlementaires. Pour deux raisons.

D'abord l'ampleur de cette influence varie de texte à texte et une moyenne est délicate à établir. Pour les dispositions du projet instaurant l'avoir fiscal et le bénéfice consolidé, les parlementaires n'ont apporté aucune modification. A l'inverse, les projets instituant la taxation des plus-values ou la taxe professionnelle ont été modifiés par de nombreux amendements. Entre ces deux extrêmes, l'appréciation moyenne est malaisée.

Ensuite, et c'est là l'obstacle essentiel à une vue de synthèse, il n'existe pas d'indices pleinement satisfaisant pour « quantifier » l'influence des parlementaires. *A priori*, on pourrait penser que le nombre des amendements déposés et adoptés par les parlementaires mesure leur influence. En fait, il ne donne qu'une appréciation imparfaite de cette influence. Les modifications introduites par amendements ont en effet une portée très différente selon qu'elles concernent un article fixant les règles d'assiette ou un article énumérant des cas d'exonération. Un amendement sénatorial, qui propose de substituer au nom de « *taxe conjoncturelle* » celui de « *prélèvement conjoncturel* », est décompté au même titre qu'un amendement qui modifie les règles d'assiette de ce prélèvement. Or la portée des deux amendements n'est en rien comparable. En d'autres termes, le nombre des amendements adoptés ne traduit pas l'importance de la modification réelle qu'ils entraînent.

Autant dire que les chiffres donnés, à partir d'un indice tiré de l'origine et du sort des amendements, sont simplement indicatifs et non pleinement représentatifs de l'influence parlementaire dans l'élaboration de la législation fiscale.

En 1978, pour l'ensemble des textes discutés à l'Assemblée Nationale, 2110 amendements ont été déposés par les députés en commission ou en

---

(54) P. Delvolvé et H. Lesguillons, *op. cit.* p. 160 ; aussi P. Lalumière, les débats budgétaires ont-ils encore un intérêt ? Le Monde, 30 janvier 1963.

séance. 284 l'ont été par le gouvernement (55). Après les retraits et les irrecevabilités, motivés par l'article 40 de la Constitution ou l'article 42 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, 84 % des amendements gouvernementaux ont été adoptés, contre seulement 39 % des amendements parlementaires.

A s'en tenir à ces chiffres bruts, où les textes fiscaux sont confondus avec tous les autres textes discutés à l'Assemblée Nationale, l'influence des députés apparaît comme limitée si elle n'est pas négligeable. *Un tiers seulement des amendements des députés sont pris en considération* (56).

La même analyse faite pour la discussion parlementaire de la loi de finances, de 1975 par exemple, où figuraient treize articles à objet fiscal, donne des résultats comparables. Au Sénat et à l'Assemblée Nationale, seuls 15 à 30 % des amendements parlementaires aboutissent à une modification du texte discuté. Pour ce même texte, si l'on ne décompte que les amendements relatifs aux articles fiscaux, la proportion précédente se confirme. Cinq seulement des dix-sept amendements parlementaires n'ont pas été rejetés à l'Assemblée Nationale et quatre sur vingt-cinq au Sénat. Soit respectivement 29 % et 16 % d'amendements adoptés.

Le chiffre se confirme en partie à l'examen de deux autres textes. Un de 1974, sur le prélèvement conjoncturel, l'autre de 1975 sur la taxe professionnelle.

A l'Assemblée Nationale, le projet de prélèvement conjoncturel a été adopté après avoir été modifié en première lecture par près de 100 amendements. Six émanaient du gouvernement, ils ont été adoptés. Quarante-sept sur les quatre-vingt-onze déposés par les députés ont été adoptés. Apparemment 51 % des amendements parlementaires ont donc été adoptés. En fait, il s'agit souvent d'amendements repris par le gouvernement et sous-amendés par des députés. Si bien que dans chacune de ces hypothèses, on décompte trois amendements. Deux au titre des députés, un au titre du gouvernement. Le chiffre des amendements parlementaires est donc surévalué.

D'ailleurs, si l'on retire ces amendements de pure forme, évalués à vingt, le pourcentage précédent de 51 % descend à 28 %. On retrouve bien alors le chiffre déjà constaté pour les dispositions fiscales de la loi de finances. C'est-à-dire 29 %.

Effectué au Sénat, ce décompte révèle, pour le même texte du prélèvement conjoncturel, 46 % d'amendements sénatoriaux adoptés pour 83 % d'amendements gouvernementaux. Là, l'action fiscale des parlementaires a été importante.

Pour la discussion du projet instituant la taxe professionnelle on retrouve des chiffres voisins. 66 % des amendements déposés par le gouvernement ont été adoptés, alors que les 111 amendements des députés et les 72 des

---

(55) Cf. Bulletin de l'Assemblée Nationale, mars 1979, p. 21.

(56) Si on recherche en 1978 l'influence des députés par orientation politique, elle est faible pour l'opposition avec 7 % d'amendements adoptés, alors qu'elle atteint 30 % pour l'U.D.F. et 19 % pour le R.P.R.. En 1974, le pourcentage était inchangé pour les gaullistes de l'U.D.R. et les républicains indépendants, noyau de l'U.D.F., avec respectivement 31 % et 20 %. Entre les députés du président accroît manifestement l'influence.

sénateurs ne l'ont été qu'à concurrence de 31 % et 44 %. Et encore faudrait-il nuancer. Dans une forte proportion, ces amendements ne sont adoptés qu'en l'absence de refus du gouvernement.

Il est significatif à cet égard que sur 35 amendements adoptés à l'Assemblée Nationale, 20 % seulement l'ont été en dépit de l'opposition du Gouvernement. Dans le même sens, la plupart des amendements rejetés le sont alors que le Gouvernement leur était opposé. Le rapprochement de ces deux séries de chiffres, montre bien l'influence du Gouvernement dans le débat législatif.

Mais surtout, c'est article par article qu'il faut examiner l'origine et le sort des amendements pour apprécier plus nettement l'influence réelle de la discussion parlementaire. Si l'on opère cette ventilation pour les deux articles les plus importants du projet de taxe professionnelle, c'est-à-dire les articles 3 et 4 qui définissent les règles d'assiette, les résultats sont édifiants. Seuls huit amendements sont adoptés à l'Assemblée Nationale, sur 38 déposés, sans compter les « *sans objet* ». Soit 21 %. Au Sénat 3 amendements sont adoptés sur 19 déposés. Soit 15 % seulement.

Avec les 21 % d'amendements adoptés à l'Assemblée Nationale, sur des articles essentiels on retrouve le pourcentage moyen d'influence de cette assemblée dans le débat fiscal. Pour le Sénat en revanche, le pourcentage mesurant l'influence est moins constant d'un texte à l'autre. Il semble être pourtant supérieur à celui observé pour l'Assemblée Nationale.

De façon plus générale, sous réserve des limites que recèle ce type de recherches, l'utilisation des indices « *origine et sort* » des amendements montre une influence non négligeable des parlementaires dans la législation fiscale. 15 à 30 % des amendements qu'ils déposent sont adoptés. La discussion législative est donc loin d'être inutile comme on le dit et l'écrit souvent. Les débats de 1976 sur la taxation des plus-values ou celui de 1979 sur la fiscalité directe locale l'ont montré.

Mais toute précision s'arrête là. Quelle est la portée des amendements déposés ? Quelle est leur incidence concrète sur la charge fiscale que va supporter le contribuable ? On ne peut répondre avec précision. C'est la limite signalée des critères quantitatifs.

Il faut pourtant avancer certains éléments de conclusion. Un mot les résume : modération. L'ampleur de la prépondérance administrative, dans l'élaboration des lois fiscales, et parallèlement le déclin du rôle du Parlement, ne doivent pas être surestimés. Parler d'une intangibilité absolue des projets de loi fiscale serait inexact (57). En dépit des moyens dont le gouvernement dispose, la loi fiscale adoptée n'est pas la reproduction identique du projet déposé. Les parlementaires parviennent à le faire modifier. La comparaison des textes déposés initialement et adoptés finalement est à cet égard

---

(57) Sauf pour les projets de loi de finances où le simple jeu de la règle des services votés assure déjà à lui seul une « quasi intangibilité du projet », P. Delvolvé et H. Lesguillons, *op. cit.* p. 143.

significative. La loi du 19 juillet 1976, portant imposition des plus values, en donne un exemple limite. Le projet de loi a été démantelé à l'Assemblée Nationale par rien moins que 250 amendements en commission et 359 en séance, dont 92 adoptés (58). On a même cru à la divine surprise « parlementariste », comme si l'atmosphère politique se chargeait des parfums oubliés du régime d'assemblée.

Mais, cet exemple excepté, le plus souvent, les modifications introduites par la discussion parlementaire restent limitées. Elles contribuent à l'aménagement d'un texte, sans aller jusqu'à sa refonte.

*Le parlementaire est « un correcteur » qui lit le « manuscrit » de la loi dont un autre est l'auteur. Il supprime quelques longueurs ou obscurités, fait préciser certains points, ajoute même quelques phrases, améliore la rédaction générale du texte et le « le signe » de son nom. Mais revu, corrigé et signé par le Parlement, le « manuscrit » de la loi fiscale n'en est pas moins l'œuvre du Service de la législation fiscale. C'est cette association d'une Administration qui rédige et d'un Parlement qui corrige que je traduis par l'expression de relative intangibilité des projets de loi fiscale (59).*

L'intangibilité devient toutefois absolue, lorsqu'il s'agit de conventions fiscales. L'Administration « rédige » toujours, mais le Parlement ne corrige plus. Il autorise simplement l'approbation d'un texte laissé à la compétence exclusive de l'Administration.

## PARAGRAPHE 2

### La compétence exclusive de l'Administration dans l'élaboration des conventions fiscales

121. — Depuis la conclusion en 1843 de la première convention bilatérale d'assistance administrative en matière fiscale, entre la France et la Belgique, les conventions internationales à objet fiscal ont connu un développement considérable. Elles sont aujourd'hui une source du statut de contri-

---

(58) J.O. Doc. Ass. Nat. 1<sup>er</sup> juin 1976, p. 15 et 8 juillet p. 3.

(59) P. Lalumière observe dans le même sens « que l'élaboration des lois fiscales repose sur une division du travail entre l'exécutif et le législatif. Le rôle essentiel est tenu par le Gouvernement qui propose les orientations fondamentales d'une réforme et les met juridiquement en forme. Les Assemblées ont renoncé à déposer des contrepropositions et acceptent les grandes lignes du projet gouvernemental. Elles considèrent que leur rôle se limite à protéger les contribuables contre les demandes exagérées de l'exécutif », Rapport sur « les Communautés Européennes et les institutions fiscales françaises », Colloque Strasbourg, 11-13 octobre 1974.



buable d'importance croissante (60). Les raisons en sont connues. Le continuuel accroissement des échanges internationaux et de la pression fiscale a rendu nécessaire la coordination de l'action des Etats, afin d'éviter qu'un contribuable se trouve imposé plusieurs fois, par différents pays. De plus, le besoin d'éviter ou de limiter l'évasion fiscale internationale rend nécessaire une collaboration et une assistance entre les Administrations fiscales des divers Etats. Ces deux facteurs, ajoutés à bien d'autres, expliquent que sous l'impulsion du Comité des experts de la S.D.N., du Conseil Economique et social de l'O.N.U. et surtout de l'O.C.D.E., les conventions tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion se soient développées d'une étonnante façon.

Alors que jusqu'à la première guerre mondiale, on ne trouve qu'une trentaine de conventions à objet fiscal, de 1919 à 1939 256 conventions de ce type sont conclues. Mais le chiffre devait être encore dépassé. De 1963 à 1979 c'est près de quatre cents conventions qui ont été signées, dont cent quatre-vingt entre pays développés et pays en voie de développement (61). Pour la France, si l'on excepte quelques conventions se rapportant à des objets fiscaux limités, du type statut des frontaliers, on comptait en 1968 27 pays avec lesquels des conventions importantes avaient été conclues pour supprimer ou atténuer les doubles impositions. Depuis, avec l'Inde ou la Thaïlande pour l'Extrême Orient, La Roumanie, la Pologne ou la Yougoslavie pour l'Europe de l'Est, le Canada pour l'occident, bien d'autres conventions ont été conclues. Fin 1973 on en comptait 44 (62) et le nombre dépassait 60 en 1980. Il faudrait ajouter à cette liste toutes les nombreuses conventions en matière douanière. En ce domaine, tout spécialement, les traités « revêtent une grande importance » (63). Sous forme multilatérale, le General Agreement on Tariffs and Trade, du 30 octobre 1947, ou la convention de Bruxelles, du 15 décembre 1950 sont parmi les plus importants textes internationaux du droit douanier. Quant aux accords bilatéraux, la liste de ceux conclus « par la France serait... fort longue à établir, tant... ils ont été nombreux dans l'histoire. » (64).

Quantitativement, l'importance des conventions internationales, comme source du statut de contribuable, ne fait pas par conséquent de doute.

C'est pourtant au plan qualitatif que l'importance est la plus marquée. On le devine aisément, dès lors que les conventions fiscales concernent essentiellement les contribuables gullivériens. Constaté dès lors la compétence exclusive du Président de la République, pour leur négociation (A) et le caractère de pure forme de l'autorisation parlementaire d'approbation (B), c'est ajouter à la démonstration de la prépondérance administrative dans l'élaboration du statut du contribuable.

---

(60) P. Kerlan, Droit fiscal international français, Juris-Classeur, fascicule 350 à 354. M. Chrétien, L'exercice de la fonction législative fiscale en droit des gens, Mélanges Scelle, 1950 t. 2 p. 805. L. Trotabas, Finances Publiques, 1970 p. 491. A. Berliri, Principi di diritto tributario, vol. 1 1967 p. 85. F. Benoliel, les conventions fiscales internationales signées par la France, Mémoire D.E.S. Montpellier 1974.

(61) Le Monde, 1<sup>er</sup> avril 1980, p. 24.

(62) M. Mondargent, Rapport sur la convention avec la Yougoslavie, J.O. Doc. Ass. Nat., 13 mai 1975, n° 1628 p. 2. Géographiquement, les conventions de double imposition se répartissaient ainsi en 1975 : Europe de l'ouest : 16 ; Europe de l'est : 3 ; Amérique du Nord : 2 ; Amérique du sud : 1 ; Afrique : 15 ; Moyen-Orient : 3 ; Asie : 5 ; J.O. Doc. Ass. Nat., 12-6-1975.

(63) C.J. Berr, H. Trémeau, Le droit douanier, Paris 1975, p. 66.

(64) C.J. Berr, H. Trémeau, *op. cit.* p. 67.

## A. — La négociation et la signature des conventions fiscales : une compétence exclusive de l'Administration

122. — La conclusion des conventions internationales, à objet fiscal, ne présente pas de particularités, par rapport au schéma habituel du droit international public et du droit constitutionnel (65). L'opération à procédures, qui conduit à l'élaboration de l'acte solennel qu'est l'accord international, selon l'expression de G. Scelle, commence par la négociation. L'article 52 de la Constitution de 1958, reprenant en cela la solution de la III<sup>e</sup> République, confère au Président de la République le *treaty-making power*. Il « négocie et ratifie les traités », sauf s'il s'agit d'un accord international non soumis à la ratification, c'est-à-dire traditionnellement les accords en forme simplifiée.

Les conventions à objet fiscal engageant manifestement les finances de l'Etat (66) et pouvant modifier « des dispositions de nature législative », au sens de l'article 53 de la Constitution, la nécessité de leur approbation ou ratification est certaine. Si bien que le Président de la République est compétent en la matière pour négocier.

A ce premier stade d'analyse, l'affirmation selon laquelle la négociation des conventions fiscales est une « compétence exclusive de l'Administration » se justifierait déjà : le Président de la République est un organe de l'Administration. C'est pourtant en un sens moins formel que l'expression doit s'entendre. En effet, de façon générale, hormis quelques exemples, comme le traité franco-allemand de coopération du 22 janvier 1963, et en dépit d'une tendance à l'établissement de relations directes de Chef d'Etat à Chef d'Etat, il est « exceptionnel que la négociation des traités soit poursuivie par les Chefs d'Etats eux-mêmes... En général, les traités sont négociés par des diplomates ou agents techniques... munis des pouvoirs nécessaires ou pleins pouvoirs ». C'est tout particulièrement vrai pour les conventions fiscales, dont les négociations ont lieu « entre délégations composées de fonctionnaires fiscaux. En ce qui concerne les pourparlers menés pour le compte de la France, la prédominance des techniciens de la fiscalité est [très] marquée » et les indices en sont nombreux (67).

---

(65) Cf. L. Saïdj, *Le Parlement et les traités*, Paris 1979. Aussi J. Basdevant, la conclusion et la rédaction des traités et des instruments diplomatiques autre que les traités, R.C.A.D.I. 1926, V p. 539 à 643. Nguyen Quoc Dinh, la Constitution de 1958 et le droit international R.D.P. 1959 p. 515. Ch. Rousseau, la Constitution de 1958 et les traités internationaux, Mélanges Basdevant, 1960 p. 4, p. 463-472. M. Lesage, les procédures de conclusion des accords internationaux de la France sous la V<sup>e</sup> République, A.F.D.I. 1962 p. 873. Cocâtre-Zilgien, la Constitution de 1958, le droit international, les relations extérieures et la politique étrangère A.F.D.I. 1958 p. 645-659.

(66) Sur les traités engageant les finances de l'Etat, cf. G. Jèze, *Pouvoirs du Gouvernement en matière de ratification des traités relatifs aux finances publiques*, R.D.P. 1929, p. 479. F. Sudre, R.G.D.I.P. 1976, p. 163. L. Philip, R.D.P. 1976, p. 1011. F. Luchaire, *Le contrôle de constitutionnalité des engagements internationaux...*, R.T.D.E. 1979, p. 400 à 403.

(67) P. Kerlan, G. Dalimier, *op. cit.* fasc. 350 § 117.

Le premier est organique. Il existe au Service de la législation, du Ministère du Budget, et à la Direction générale des douanes des services spécialement consacrés aux relations internationales et à la négociation des conventions fiscales. Au Service de la législation fiscale, seize hauts fonctionnaires préparent la négociation de toutes les conventions concernant les impôts sur le revenu et la fortune, les droits de succession, les accords fiscaux particuliers et les accords d'assistance administrative. A la Direction générale des douanes et droits indirects, la négociation des conventions, multilatérales et bilatérales est aussi de la compétence d'un bureau coordonnateur des affaires internationales et européennes. Il prépare les accords, participe au Conseil de coopération douanière, et mène les relations douanières avec les Etats francophones d'Afrique.

Mais au-delà de cet indice, tiré de l'organigramme des Administrations fiscales, d'autres ressortent à l'examen même du texte des accords fiscaux internationaux. Ainsi, « les conventions fiscales sont généralement bien étudiées du point de vue technique, et leur fonctionnement ne soulève pas de difficultés sérieuses ». Précisément parce qu'elles sont rédigées par les représentants des services chargés de les appliquer. De même, la « tendance très nette, à concevoir les traités en cause comme conclus à des fins fiscales, alors que normalement l'amélioration des relations fiscales entre Etats devrait apparaître seulement comme un *moyen*... » d'une politique économique, sociale et internationale, révèle encore l'identité exclusivement technique des négociateurs (68).

Enfin, c'est également l'identité de fonctionnaire fiscal, possédée par les négociateurs, que traduit « la fréquence des clauses conventionnelles laissant une marge excessive à l'appréciation administrative » (69).

Ces fonctionnaires du Ministère du Budget, principaux négociateurs des conventions fiscales, sont informés et assistés par des fonctionnaires d'autres ministères. Ils prennent ainsi contact avec les différents départements ministériels compétents, pour connaître des problèmes économiques et financiers internationaux et de la situation des personnes ayant des intérêts à l'étranger. Surtout, ils reçoivent l'assistance des représentations officielles à l'étranger et des conseillers économiques de la principale mission diplomatique française existant dans la région où ils vont négocier (70). Lorsque les pourparlers entre délégations en présence ont abouti à un accord sur le texte du traité, ce texte est mis en forme en autant d'exemplaires que de parties contractantes. Il est ensuite paraphé par les chefs des délégations.

Chaque Administration procède alors, séparément, à une étude complémentaire du projet, afin d'en déceler les lacunes et de prévoir les difficultés techniques qui devront être résolues à l'occasion de son application. Il est fréquent que cet examen conduise à de nouveaux échanges de vues, soit verbaux, soit par correspondance, et à la rédaction de correctifs ou de protocoles additionnels.

Vient le moment où le texte est jugé, de part et d'autre, suffisamment au point pour recevoir la signature qui clôt la phase délicate des négociations. De l'ouverture à la clôture, celles-ci ont donc été conduites intégralement par l'Administration. Sa compétence exclusive, manifeste au plan du

(68) *Ibidem* § 117.

(69) *Ibidem* § 120.

(70) Toutes les ambassades n'ont pas en effet un important service économique et financier. Pour une aire géographique donnée, seule une ambassade possède un service de conseillers économiques, cf. Missions Diplomatiques P.U.F. 1960.

droit, l'est aussi au plan des faits. Dans la phase de ratification qui suit la signature, la compétence de l'Administration semble limitée dans la mesure où il y a partage de compétence entre l'exécutif et le législatif. Concrètement pourtant, cette intervention du Parlement, sous la forme d'une autorisation d'approbation ou de ratification, revêt surtout un caractère de pure forme.

## B. — L'autorisation parlementaire d'approbation : une intervention de pure forme

123. — Sauf pour les accords en forme simplifiée, la signature ne donne pas force juridique aux traités. Au plan du droit international comme du droit interne, seule la ratification leur donne validité ou « force de loi ». Il en va ainsi pour les accords à objet fiscal

Comme source du droit fiscal, les conventions internationales ne pénètrent dans l'ordonnement juridique que par l'effet de la ratification. Et modifiant les dispositions de nature législative ou engageant les finances de l'Etat, elles ne peuvent être ratifiées ou approuvées par le Président de la République qu'en vertu d'une autorisation législative (71). Cette disposition constitutionnelle conduit à soumettre au Parlement toutes les conventions fiscales pour obtenir l'autorisation d'approbation (72). « Mais le Parlement peut seulement voter le projet de loi autorisant la ratification ou l'approbation de la convention ; il ne peut modifier les termes de l'accord soumis à son approbation, ni même introduire un amendement dans le texte du projet de loi autorisant la ratification. » (73).

Son intervention est donc bien de pure forme. L'observation de la procédure d'adoption des projets de loi, portant autorisation d'approbation, est sur ce point très instructive. Quelle que soit la convention de double imposition concernée, on trouve immuablement une discussion parlementaire d'une trentaine de minutes se déroulant en quatre étapes.

Le Président rappelle d'abord que « *l'ordre du jour appelle la discussion du projet de loi autorisant l'approbation de la convention entre le Gouvernement de la République Française et le Gouvernement [x]... tendant à éviter les doubles impositions...* ».

Dans la discussion générale, la parole est ensuite à M. le Rapporteur qui, intervient le plus souvent au nom de la commission des affaires étrangères. Le rapport est en

---

(71) La disposition est traditionnelle depuis que les constituants l'ont introduite en 1875 « *en souvenir de la passation par Napoléon III d'un traité de commerce avec l'Angleterre modifiant les dispositions douanières qui, en tant que fiscales, étaient de la compétence du Parlement* », R.E. Charlier, Cours d'institutions financières, 1958-1959. Les Cours de droit p. 389.

(72) Autorisation du Parlement et non « *approbation parlementaire* » comme l'écrivent MM. Kerlan et G. Dalimier, *op. cit.* § 125. C'est un lapsus souvent commis... même par d'anciens Ministres des Affaires Etrangères, cf. M. Jobert, écrivant dans ses Mémoires d'avenir : « ...le 30 août 1954, l'Assemblée Nationale refusant d'approuver la ratification du traité de Paris au lieu de « *refusant d'autoriser...* » p. 66.

(73) P. Kerlan et G. Dalimier, *op. cit.* § 125.



général un simple document de quelques pages qui résume l'état de l'économie du pays contractant, rappelle les échanges commerciaux existant avec la France et fait une brève analyse de la convention. Il n'est pas comparable avec les rapports, très denses, habituellement fait sur les projets de loi fiscale.

En séance, le rapporteur intervient, moins d'une dizaine de minutes, pour constater le plus souvent que le *texte examiné « s'inspire, dans son économie générale, de la convention modèle de l'O.C.D.E. »*, et pour rappeler les dispositions essentielles de ce texte. Invariablement, cette intervention tient dans une simple demi-page du Journal Officiel des débats et se termine par la proposition de la commission d'adopter le projet de loi.

S'ouvre alors la troisième phase, où intervient le Secrétaire d'Etat auprès du Ministre des affaires étrangères. L'intervention est souvent en trois parties concernant les « remerciements pour l'étude fort complète du rapporteur », « le tableau rapide des relations économiques entre les deux pays qui sont la raison d'être de la conclusion de l'accord » et enfin l'intérêt de la convention pour les entreprises françaises. Tenant aussi en une demi-page du Journal Officiel des débats, l'intervention est conclue par l'invitation d'adopter le projet de loi.

Le Président ouvre enfin la quatrième et dernière étape du débat dont la reproduction intégrale du compte rendu donne la mesure du contrôle parlementaire en la matière :

« M. le Président - Personne ne demande plus la parole dans la discussion générale ?... La discussion générale est close.

Nous passons à la discussion de l'article unique.

« Article unique — est autorisé l'approbation de la convention, entre etc... »

*Personne ne demande la parole ?...*

Je mets aux voix l'article unique du projet de loi.

Le projet de loi est adopté. » (74).

On ne peut imaginer meilleur exemple du caractère formel de l'autorisation parlementaire d'approbation.

Parfois même d'ailleurs, cette autorisation parlementaire n'est pas exigée. La procédure de ratification se trouve simplifiée. « Il en est ainsi quand un texte législatif a confié par avance aux gouvernements, présents et futurs, le soin de négocier et conclure, sur une question déterminée, et dans un sens expressément indiqué, des accords avec des pays quelconques ou avec certains pays désignés. Ainsi l'article 246 du C.G.I.... a autorisé la conclusion d'accords internationaux, prévoyant l'exemption réciproque des bénéfices réalisés par les entreprises, de navigation maritime et aérienne, établies à l'étranger. De nombreux accords entrant dans les précisions de ce texte ont été signés par la France..., ratifiés sans autorisation spéciale et mis en vigueur... par simples décrets... » (75).

Mais, même soumises à l'autorisation parlementaire d'approbation, les conventions fiscales restent pourtant une source importante du statut de contribuable entièrement élaborée par l'Administration. Cette constatation venant après l'observation de la relative intangibilité des projets de loi fiscale, on pourrait être tenté de dire de la loi fiscale qu'elle est « *l'expression de la volonté gouvernementale* » ou *administrative* (76). C'est exact pour l'essentiel tant la part de l'Administration, dans l'élaboration réelle du texte de

(74) Ce schéma se retrouve pour toutes les conventions fiscales. Convention franco-yougoslave J.O. Débats Sénat 25 avril 1975, p. 640 : convention franco-roumaine, J.O. Débats Ass. Nat. 17 juin 1975, p. 4 240, etc...

(75) P. Kerlan, G. Dalimier, *op. cit.* § 126. Cf. aussi les « possibilités » de ratification implicite, R.D.P. 1976, p. 1013. et 1024.

— (76) J.M. Cotteret, *op. cit.* p. 178.

loi, est prépondérante. « C'est elle qui le réclame. C'est elle qui l'élabore. C'est à travers le Gouvernement et le Parlement elle qui en dernière analyse fait la loi au sens actif du terme faire : elle en détermine le contenu, elle coule sa volonté dans le moule législatif » (77). « Tout se passe, comme si au mécanisme traditionnel du droit républicain s'était substitué un droit d'inspiration et de création administrative. *Désormais c'est l'Administration qui fait la loi. Elle la fait d'abord en dehors du Parlement, voire du Gouvernement, en rectifiant des lois, en interprétant des conventions fiscales internationales... Elle la fait ensuite à travers le Gouvernement voire le Parlement, en modifiant... les dispositions fiscales qu'elle codifie, en préparant les... réformes fiscales et en les imposant ensuite au Parlement. En un mot... si elle n'est pas le législateur, elle le force à donner des lois* » (78).

Il ne faut pourtant pas considérer comme nul le rôle du Parlement. L'image de « chambre d'enregistrement » est commode mais elle est excessive. La réalité est moins tranchée que l'affirmation ancienne du règne de la loi ou l'idée contemporaine du pouvoir absolu de l'Administration. Elle possède des nuances qui semblent mieux se traduire par l'expression « *d'emprise des Administrations fiscales sur le pouvoir législatif* » (79). Cette emprise, on vient de la constater lorsque l'intervention de l'Administration précède la loi fiscale. Elle est aussi observable lorsque l'activité normative de l'Administration dérive de la loi fiscale.

## SECTION 2

### L'ACTIVITE NORMATIVE DERIVEE DE LA LOI FISCALE

124. — Tout ce qui est prélèvement fiscal doit être décidé par la loi. Mais comme elle ne peut tout régler, elle laisse fixer les détails d'application par des textes « de source administrative » (80). Parfois même, elle autorise la source administrative à se substituer à elle sous la forme des fameux décrets-lois. Depuis l'entre deux guerres, ces mesures d'application et de substitution se sont tellement développées, que la « limite classique des compétences respectives du Parlement et du gouvernement s'est déplacée » au profit de celui-ci. « C'est-à-dire au détriment du principe de la légalité de l'impôt » (81). Dès la III<sup>e</sup> République, on parlait déjà du « régime des dé-

---

(77) J. Rivero, « A propos des métamorphes de l'Administration... », *Mélanges Savatier*, 1965, p. 81.

(78) Guy Petit, cité par P. Schultz, thèse Strasbourg, 1955, p. 182 ; cf. aussi M. Debré, *La République et son pouvoir*, p. 129.

(79) P. Schultz, *op. cit.* p. 40 et s.

(80) R.E. Charlier, *Cours d'institution financières*, Cours du droit, 1958-1959, p. 235.

(81) L. Trotabas, *op. cit.* p. 469.

crets » (82). Il est symptomatique à ce propos de relever que les codifications des textes fiscaux, aussi bien en France qu'en Italie (83), ont été faites sous formes de décrets. Décrets du 8 décembre 1948 pour le Code des Douanes. Décret du 6 avril 1950 pour le Code Général des Impôts.

L'extension de ce pouvoir normatif de l'Administration a même conduit jusqu'à un saut qualitatif. Avec la Constitution de 1958 « la majorité de la doctrine » a pu déceler « un domaine réservé au pouvoir réglementaire en matière financière » (84). Il est vrai qu'il concerne surtout les prélèvements autres que « *les impositions de toute nature* », c'est-à-dire les taxes parafiscales, les redevances, et de façon plus nouvelle cette zone floue de la « *quasi fiscalité* » (85). Dans le domaine fiscal proprement dit, l'autonomie du pouvoir normatif de l'Administration est limitée à quelques cas de règles détachables de la législation sur l'assiette, la liquidation ou le recouvrement et à des questions d'ordre intérieur (86). Mais même en l'absence d'un pouvoir réglementaire primaire très étendu en matière fiscale, l'Administration a toutefois une importante activité normative. Soit à titre complémentaire pour appliquer les lois fiscales (§ 2), soit à titre supplétif en se substituant au législateur (§ 1<sup>er</sup>).

## PARAGRAPHE 1

### L'activité normative par substitution à la loi

L'autorité réglementaire légiférant au lieu et place du législateur normalement compétent, le phénomène est des plus connus. Sous la terminologie de « décrets-lois », il est parmi les plus célèbres de l'évolution juridique du XX<sup>e</sup> siècle.

---

(82) W. Rice Sharp, *The french civil service : Bureaucracy in transition*, New York, Mac Millan 1931, p. 27.

(83) « *Spesso in diritto tributario si è fatto ricorso ai decreti delegati : specialmente quando si è dovuto procedere al coordinamento di più leggi in un testo unico, come per es è avvenuto per imposte dirette* », Giannini, *op. cit.* p. 21.

(84) J.L. Guizé, p. 35. Contre G. Morange, La hiérarchie des textes dans la Constitution de 1958, D. 1959 chr. IV p. 26. B. Brachet, p. 157-158 : « *Le Parlement dit ce qui est matière impossible et ce qui ne l'est pas : en fixant le taux, il est maître de la pression fiscale... Dans son champ d'application la compétence législative n'a pas été réduite* ».

(85) Sur l'interprétation de l'art. 34, al. 2 4<sup>e</sup> et la distinction des « *impositions de toute nature* » avec les autres prélèvements, cf. entre autres études B. Brachet, *op. cit.* p. 153 à 157. B. Castagnède, La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, thèse Paris I, 1972, t. 1<sup>er</sup>, p. 11 à 20. J.L. Guizé, *op. cit.* p. 36 à 46. P. Amserek Une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales ou parafiscales, Mélanges Waline, 1974, t. 1 p. 89 à 114. Aussi la 1<sup>re</sup> décision rendue par le Conseil Constitutionnel en matière de délimitation du domaine fiscal, 11 août 1960 et l'article de L. Trotabas R.S.F. 1961 p. 5. J. Leca, *op. cit.* p. 238 et s..

(86) J.L. Guizé, p. 48-63 « *La compétence réglementaire en matière fiscale... est extrêmement exigüe... [parce que] la Constitution a placé dans le domaine de la loi la plupart des règles organiques de l'impôt* » p. 49. L. Trotabas, *op. cit.* p. 471.

En la matière, le domaine fiscal présente la particularité d'offrir un lointain précédent avec la *loi du cadenas*, du 17 décembre 1814, permettant au gouvernement de mettre immédiatement en vigueur le tarif de douane non encore adopté par le Parlement (87). Depuis, cette suppléance de la loi par le règlement a cessé d'être une curiosité juridique. La III<sup>e</sup> République en a fait une large utilisation avec les délégations législatives (B) et la V<sup>e</sup> République est venue y ajouter une substitution par habilitation constitutionnelle (A).

## A. — La substitution par habilitation constitutionnelle

125. — Dispensées de toute obligation de ratification, les décisions supplétives prises par habilitation de la Constitution reposent sur l'article 16 et l'article 92. Mis en vigueur du 23 avril au 30 septembre 1961, l'article 16 n'a donné lieu à aucune mesure dans le domaine fiscal (88). Inversement, l'habilitation de l'article 92 a été largement utilisée en la matière.

Dès la mise en application de la Constitution de 1958, l'article 92 al. 3 a permis à l'Administration de se substituer au Parlement, pendant quatre mois, pour prendre « en toutes matières les mesures [qu'elle jugeait] nécessaires à la vie de la nation... ». Sur la base de ce texte, 321 ordonnances ont été prises, introduisant parfois d'amples changements dans la fiscalité. C'est ainsi une de ces ordonnances qui est à l'origine, le 7 janvier 1959, de l'inépuisable réforme de la fiscalité locale (89). Le même jour, sept autres ordonnances abordaient aussi le domaine fiscal avec la publicité foncière, la taxe locale sur le chiffre d'affaires, la fiscalité des produits pétroliers, l'aménagement des ressources des collectivités locales, la fiscalité de l'électricité, l'imposition du gaz aux taxes sur le chiffre d'affaires, et le régime fiscal de l'intéressement des travailleurs.

Au total, c'est environ une douzaine d'ordonnances qui ont permis à l'Administration de légiférer sur des matières fiscales aussi diverses ou importantes que l'imposition sur les signes extérieurs de richesse (90), la fiscalité des produits pétroliers, ou l'évaluation incidiaire du revenu imposable (90).

(87) L. Trotabas, *op. cit.* p. 468. Le droit italien connaît aussi cette institution sous le nom de *decreti catenaccio*, cf. Giannini, *op. cit.* p. 20. Sur les décrets-lois et l'emprise de l'Administration fiscale qu'ils traduisent, cf. P. Schultz, *op. cit.* p. 120 à 160.

(88) Cf. J. Barale, tableau récapitulatif des mesures intervenues en vertu de l'article 16, R.D.P. 1961, p. 1249.

(89) Cette ordonnance du 7 janvier 1959 supprime 22 taxes dont les « quatre vieilles ». La loi du 2 février 1968 a marqué la 1<sup>re</sup> étape de la réforme. La loi du 31 décembre 1973 clôture la seconde en modernisant trois contributions. La loi de 1975, instituant la taxe professionnelle, semblait achever la réforme. Il n'en était rien. La loi du 3 janvier 1979 aménageait encore le régime de ces impôts. Et ce n'était pas fini. Il a fallu attendre encore la loi du 10 janvier 1980 pour que l'aménagement de la fiscalité directe locale soit achevé. Du moins semble-t-il. Cf. La vie communale, n° 616, 1980 p. 61-69 et A.J.D.A. 1980 p. 34.

(90) J.P. Casimir, les signes extérieurs de revenus, L.G.D.J. 1979. Le gouvernement a mis à profit l'article 68 de l'ordonnance du 30 décembre 1958, qui introduit l'article 168 du C.G.I., pour « s'habiller » à intervenir par voie réglementaire et complémentaire en matière législative.



Mais pour l'essentiel, l'activité normative supplétive de l'Administration fiscale se fait par la voie des habilitations législatives.

## B. — La substitution par habilitation législative

126. — A partir de 1924, en matière financière, le Parlement s'est souvent « déchargé sur le gouvernement d'une partie de sa compétence » (91). Les lois d'habilitation, permettant au règlement d'agir dans le domaine législatif, ont servi de base, sous la III<sup>e</sup> République et la IV<sup>e</sup> République, à une importante activité normative de l'Administration (1<sup>o</sup>). Elle reste aujourd'hui d'autant plus possible, que la Constitution de 1958 lui fournit une assise juridique (2<sup>o</sup>).

### 1<sup>o</sup>) *La fréquence des habilitations législatives sous la III<sup>e</sup> et la IV<sup>e</sup> République*

Avec entre autres lois, celle du 6 juillet 1934 portant réforme fiscale, la technique des décrets-lois s'installe dans le domaine de l'impôt. De 1935 à 1939, chaque année, différentes lois habilitent le gouvernement à supprimer un impôt, à prévoir des exonérations, à fixer un tarif en décidant par exemple une majoration (92). C'est ainsi un décret-loi qui introduit en 1933 la *théorie du bilan*, pour le calcul du revenu imposable des entreprises industrielles et commerciales, alors que le Conseil d'Etat avait d'abord adopté la *théorie du compte d'exploitation*.

L'article 13 de la Constitution de 1946 semblait condamner cette pratique des décrets-lois, en interdisant toute délégation du pouvoir législatif. Elle s'est pourtant maintenue. Dès 1948, la loi d'habilitation A. Marie - P. Reynaud redonne au Gouvernement une compétence réglementaire en matière fiscale (93). Puis, se succèdent la loi de pleins pouvoirs Laniel, du 11 juillet 1953, celle des pleins pouvoirs Mendès-France, du 14 août 1954, ou encore la loi des pleins pouvoirs E. Faure du 2 avril 1955. Des réformes aussi importantes que celle de l'impôt sur le revenu ou l'extension de la T.V.A. sont réalisées par décrets-lois. « D'année en année, tout est prétexte pour justifier le recours au décret en matière fiscale » (94).

(91) R.E. Charlier, Cours d'institutions financières. Les Cours de droit, 1955-1956, p. 213. Sur la matière, cf. R. Calvo Ortega, Impuestos directos, Revista de derecho financiero 1965, p. 235. En droit italien, cf. Giannini, *op. cit.* p. 20 et A. Berliri, 1967 p. 58 : « *Nel diritto tributario il decreto legislativo trova largo campo di applicazione in quanto la complessità e il tecnicismo di tali leggi non sempre si prestano alle discussioni parlamentari.* ».

(92) L. Trotabas, *op. cit.* p. 469. Morange, R.S.L.F. 1943 p. 335. G. Ripert, Le déclin du droit, 1949, p. 8 à 12. Cf. G. Morange, La réalisation de la réforme fiscale par voie réglementaire, D. 1948, chr. p. 177. Sur ces points, A. De Laubadère, D. 1952, chr. p. 35 ; M. Chrétien, R.S.L.F. 1952 p. 451 ; R. Pinto, R.D.P. 1948 p. 517 ; G. Morange, R.S.L.F. 1948 p. 177. P. Schultz, *op. cit.* p. 123.

(93) R.E. Charlier, *op. cit.* p. 216. R. Pinto, R.D.P. 1948, p. 545 et s..

(94) L. Trotabas, *op. cit.* p. 470. Le phénomène n'est pas propre à la France. Pour la Belgique par exemple on a écrit qu'entre « 1926 et 1947, le régime des pouvoirs spéciaux et extraordinaires s'est développé au point de devenir un système normal de gouvernement », J. Van Houtte, Principes de droit fiscal belge 1958, p. 85.

Certes, cette extension de l'activité normative de l'Administration est théoriquement limitée. D'une part par les conditions de forme et de fond que pose la délégation. D'autre part par la ratification législative qui intervient. Mais cette validation postérieure est « en général très libérale » et les conditions posées se prêtent à une certaine souplesse (95). Si, par exemple, le dessaisissement du législateur est enserré dans des limites de temps, il n'est pas rare que des lois ultérieures prorogent ces délais lorsque le gouvernement n'a pu les respecter. Il est même advenu que le gouvernement proroge de sa propre autorité le délai imparti (96).

Avec la Constitution de 1958, cette altération de la légalité de l'impôt, par les habilitations législatives, devrait être plus exceptionnelle. L'efficacité des moyens d'intervention du gouvernement dans la procédure législative est si nette que le dessaisissement momentané du législateur n'est plus aussi nécessaire. La possibilité de l'habilitation législative subsiste pourtant.

## 2°) *La possibilité des habilitations législatives sous la V<sup>e</sup> République*

Son pouvoir normatif en matière douanière excepté, deux articles de la Constitution permettent au gouvernement de se substituer au législateur : l'article 38 et l'article 73.

127. — « En vingt ans, l'article 38 de la Constitution a été utilisé treize fois » (97). Et de 1960 à 1975, l'intervention réglementaire dans le domaine législatif a fait l'objet de neuf lois d'habilitation (98).

Parmi ces neuf lois, deux ont autorisé le gouvernement à fixer des règles concernant la fiscalité. La loi du 30 juillet 1960, permettant au gouvernement de prendre par ordonnances « les mesures nécessaires pour lutter contre certains fléaux sociaux », visait notamment à l'extinction du privilège des bouilleurs de cru. A deux reprises, en décembre 1959 et mai 1960, le gouvernement avait dû retirer, devant l'hostilité du Sénat, un projet de loi concernant ce privilège. Par voie d'ordonnance, le projet pouvait être fina-

(95) J. Leca, *op. cit.* p. 224 à 230 pour le régime de ces habilitations législatives.

(96) Cf. décret du 19 décembre 1948 prorogeant jusqu'au 1<sup>er</sup> juillet 1949 un délai d'habilitation que la loi du 17 août 1948 n'avait fixé que jusqu'au 19 décembre 1948. La loi du 31 juillet 1949 devait d'ailleurs proroger ce nouveau texte de loi et constituer le second maillon d'une chaîne de prorogations allant jusqu'au 6 avril 1950 date de la prise du décret portant C.G.L. Sur l'irrégularité des dispositions de certains de ces décrets-lois, cf. Liet-Veaux, *Revue administrative* 1959, p. 161.

(97) F. Luchaire, *Les sources des compétences législatives et réglementaires*, A.J.D.A. 1979, n° 6 p. 11. Pouvoirs, 1980 n° 13 p. 202.

(98) Sur ces lois, cf. Les gouvernements et les assemblées parlementaires sous la V<sup>e</sup> République de 1959 à 1974, ouvrage publié par le Secrétariat Général de l'Assemblée Nationale, p. 91. Sur le régime des ordonnances, cf. P. Ebrard, l'article 38 de la Constitution..., R.D.P. 1969, p. 259. Ch. Debbsch, *les Ordonnances de l'article 38...* J.C.P. 1962 I, n° 1 701. Touscoz, la notion d'ordonnance, *Etudes de droit public*, 1964 p. 217. G. Hamon, les articles 34, 37 et 38... *Documentation française* 1973, n° 108 p. 29. G. Berlia, le projet de loi du 5 mai 1967 demandant une application de l'article 38 de la Constitution, R.D.P. 1967, p. 503.

lement consacré, le 30 août 1960, à l'article 317 du C.G.I.. Avec plus d'ampleur, la loi du 22 juin 1967, autorisant le gouvernement à prendre jusqu'au 31 octobre 1967 des mesures d'ordre économique et social, a servi de base à onze ordonnances comportant des dispositions fiscales sur un total de 35 ordonnances prises en vertu de ce texte d'habilitation. En octobre 1975 enfin, le gouvernement avait demandé aussi l'habilitation à procéder par ordonnances à réduction, suppression et report des acomptes d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés.

Strictement entendue, la substitution législative prenant pour base l'article 38 est donc limitée. Son domaine devient pourtant moins exigü si on lui ajoute deux secteurs voisins : celui des habilitations législatives, permettant de fixer par décret des règles d'assiette, de liquidation ou de recouvrement, et celui prévu à l'article 8 du Code des Douanes.

Les habilitations législatives accordées au pouvoir réglementaire d'abord, sont très nombreuses et parfois très étendues. Depuis 1958, on en compte plus d'une dizaine, dont certaines fort connues. Ainsi celle qui résulte de l'article 7-1° de la loi des finances pour 1972. Elle accorde délégation législative au gouvernement pour modifier, par décret, les conditions de remboursement du crédit de T.V.A. d'impôt impossible à imputer en aval. Sur la base de cette habilitation a été pris le décret 72-102, du 4 février 1972, qui supprime le célèbre « butoir », c'est-à-dire l'impossibilité de déduire de la T.V.A. d'aval un excédent de T.V.A. d'impôt (99).

Dans ces hypothèses, comme pour une habilitation de l'article 38, le Parlement donne au gouvernement le pouvoir de modifier, de suspendre ou de poser des règles qui relèvent de l'article 34. « De plus, les limites assignées à l'action réglementaire sont de même nature que celles qu'exige l'article 38... pour une délégation : intervention dans un domaine limité et dans un délai déterminé. La seule différence tient dans la non obligation de déposer un projet de loi de ratification des mesures prises. Il suffit de tenir informées les commissions des finances du Parlement » (100).

Cette différence ne se relève même pas dans le cas de l'habilitation permanente accordée par l'article 8 du Code des douanes. Cet article autorise le gouvernement, « sous certaines conditions, à rétablir ou suspendre des droits, créer des surtaxes, instituer des prohibitions » (101). Le gouvernement dispose là d'une délégation permanente qui lui permet de modifier le tarif des douanes par décret en Conseil des Ministres, à condition de déposer immédiatement un projet de loi tendant à régulariser cette initiative (102).

(99) Cf. aussi l'article 16 du projet de loi de finances pour 1976 qui prévoyait, sous le nom de « *modulation conjoncturelle des impôts directs* », une autorisation donnée au gouvernement de procéder par décrets, à la modification du taux et de la date des acomptes d'I.R. et d'I.S.. Ces décrets devaient être soumis à la ratification du Parlement, J.O. Doc. A.N. A.N. n° 1880, 2 octobre 1975, p. 27.

(100) J.L. Guïze, *op. cit.* p. 114.

(101) J. Bastid, Les douanes, Que sais-je ? 1959 p. 25.

(102) Article 8 du Code des douanes : « *Le Gouvernement peut par décrets, pris en Conseil des ministres..., modifier le tarif des droits de douane d'importation, suspendre ou rétablir en tout ou partie les droits de douanes d'importation. Ces décrets doivent être présentés en forme de projets de loi à l'Ass. Nat.... Ils demeurent exécutoires tant que le Parlement ne s'est pas prononcé.* ». Sur les controverses soulevées par cet article, cf. Guïze, *op. cit.* p. 43. Pour un exemple de projet de loi ratifiant le décret du 11 sept. 1975 relatif à l'institution d'une taxe sur certains vins importés et pris en application de l'article 19 ter du Code des Douanes, cf. J.O. Doc. A.N. n° 1891, 2 oct. 1975. Pour l'abrogation du décret, cf. J.O. Doc. A.N. n° 2150, 2 avril 1976.

Entendue dans ce sens large, l'habilitation accordée au Gouvernement s'étend donc à un domaine non négligeable. On peut la rapprocher aussi de l'activité normative exercée par l'Administration, sur la base de l'article 73 de la Constitution, pour adapter la législation aux particularités des départements d'outre-mer.

128. — L'article 73 de la Constitution prévoit que « le régime législatif et l'organisation administrative, des départements d'outre-mer, peuvent faire l'objet de mesures d'adaptation nécessitées par leur situation particulière ». Bien que l'article ne précise pas l'autorité compétente pour procéder à ces adaptations, la pratique paraît estimer qu'elles relèvent du gouvernement (103). L'étendue de ces mesures dans le domaine fiscal est toutefois très faible. Les adaptations suivantes ont été recensées :

« Le Conseil général peut, par délibération approuvée par décret, modifier les règles d'assiette et de perception ainsi que les tarifs des droits *d'octroi de mer* ; il peut, dans les mêmes conditions, instituer des droits assimilés aux droits d'octroi de mer, sur les sucres, rhums, spiritueux, tapias etc... » (104).

Manifestement l'énumération est de peu d'importance. En fait, depuis 1958, la participation prépondérante de l'Administration à l'élaboration des normes fiscales ne se fait pas par le biais d'une substitution à la loi, même sur la base de l'article 38. *Si l'Administration intervient efficacement dans la détermination du statut du contribuable, c'est surtout en prenant les mesures d'application de la loi fiscale.*

## PARAGRAPHE 2

### L'activité normative par application de la loi

129. — « Tout en étant subordonnée au pouvoir législatif, l'Administration fiscale, qui exerce en fait le pouvoir réglementaire, dispose en réalité d'une très large autonomie. La mise en œuvre des textes fiscaux, dont l'obscurité et la complexité sont proverbiales, dépend de multiples décrets, [arrêtés]..., instructions et réponses ministérielles qui viennent en préciser la portée » (105). Parfois même, ces diverses mesures, qui devraient se limiter à appliquer la loi, vont expressément à son encontre. C'est l'important phé-

---

(103) F. Luchaire, Départements d'Outre-Mer, Jurisclasseur administratif, fasc. 130, n° 22 à 28. J.L. Guièze, *op. cit.* p. 133.

(104) F. Luchaire, cité par J.L. Guièze, *op. cit.* p. 134 : *l'octroi de mer* est un impôt sur tous les produits et denrées importées dans le D.O.M. et dont les recettes constituent l'essentiel des ressources communales. Sur les critiques qu'il soulève, cf. Le Monde 2 oct. 1975, p. 10.

(105) P. Lalumière, *op. cit.* p. 91.



nomène, jusqu'ici non analysé, des tolérances fiscales qui contredisent ouvertement la loi (B) au lieu de l'appliquer sans la dénaturer (A).

## A. — L'application sans contradiction de la loi

En précisant que le Premier Ministre « assure l'exécution des lois », l'article 21 de la Constitution rappelle la raison d'être classique de l'Administration. Hauriou écrivait en ce sens « que la mission essentielle du pouvoir exécutif est d'assurer l'application volontaire des lois » (106). Mais la notion d'exécution ou d'application de la loi « est beaucoup plus riche qu'elle ne le paraît à première vue ». Elle confie à l'Administration un rôle actif, consistant notamment dans un pouvoir de réglementation. C'est dire que l'intervention de l'Administration, dans l'élaboration de dispositions fiscales, est une activité traditionnelle simplement confirmée. Pourtant, avec la Constitution de 1958 et son article 34, opérant un « partage horizontal du pouvoir normatif entre la loi et le règlement » (107), un renouvellement (2°) de cette activité normative traditionnelle s'est opéré (1°).

### 1°) *L'application conforme de la loi : une activité normative traditionnelle.*

Si l'article 34 confère au législateur une plénitude d'intervention pour les matières qu'il énumère, il est évident que la loi ne peut jamais entrer suffisamment dans le détail pour être directement applicable. Elle « suppose toujours l'édition d'actes administratifs pour sa mise en application, ce qui maintient l'existence d'un pouvoir réglementaire subordonné » continuant à jouer son rôle traditionnel (108). Le gouvernement doit assurer l'exécution des lois, dans le cadre fixé par elles. Certes, dans les matières visées à l'article 34, la Constitution ne dit pas expressément que le Gouvernement conserve le pouvoir de faire des règlements d'application. « Mais du seul fait qu'elle ne l'interdit pas, ce pouvoir subsiste » (109).

Le Conseil Constitutionnel reconnaît qu'il appartient au pouvoir réglementaire d'édicter les mesures d'application nécessaires à la mise en œuvre des règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement des impôts. Alors même que ces mesures ont été prises initialement en forme législative. Naturellement, les règlements d'application ne doivent pas se substituer à la loi pour fixer ces règles. Ils interviennent dans le cadre de la loi et dans le res-

(106) Hauriou, Précis de droit administratif 1933, p. 572.

(107) J.L. Guïèze, p. 63.

(108) B. Brachet, *op. cit.* p. 248.

(109) M. Waline, Rapports entre la loi et le règlement avant et après 1958, R.D.P. 1959, p. 515.

pect des principes qui l'inspirent, en se bornant à préciser les règles d'assiette, de liquidation ou de recouvrement, sans en modifier le caractère, ni en étendre la portée. Pourtant, tout en respectant l'hypothèse classique du règlement dérivé et subordonné à la loi, l'activité normative de l'Administration fiscale a connu avec l'article 34 un renouvellement.

## 2°) *L'application conforme de la loi : une activité normative renouvelée.*

Le partage horizontal du pouvoir normatif entre la loi et le règlement a soulevé un débat doctrinal. Mais au-delà de ces controverses, renouvelant le problème théorique des mesures complémentaires à la loi, ces mesures n'ont cessé en pratique de s'accroître.

129 bis. — *Le renouvellement théorique* est né de la controverse sur la constitutionnalité des mesures d'application des lois.

Interprétant l'article 34 de la Constitution, certains ont cru qu'il délimitait pour la loi une sphère de compétence exclusive qui rendrait par là même inconstitutionnelle toute intervention de l'autorité réglementaire.

C'est le point de vue soutenu par M. le commissaire du gouvernement Kahn. « Dès lors que deux domaines distincts sont assignés par la Constitution à la loi et au règlement, on ne voit plus qu'elle est l'utilité ni même la possibilité de règlements d'application. Le législateur fait son travail, le pouvoir réglementaire fait le sien, sans que le premier puisse rien déléguer au second. La délégation est constitutionnellement impossible, en dehors de la procédure de l'article 38. Il n'est pas jusqu'à la pratique du renvoi au règlement d'administration publique, au décret en Conseil d'Etat ou à tout autre forme de règlement qui ne soit inconstitutionnelle » (110).

A cette logique mais stricte interprétation du texte constitutionnel, la doctrine et la jurisprudence ont préféré une position qui s'accommode de l'inévitable intervention du règlement à titre complémentaire. L'application des règles législatives, par l'autorité réglementaire, est analysée comme une activité conforme à la Constitution. Bien plus, cette activité n'est pas simplement résiduelle par rapport à la loi. Elle est une compétence réservée à l'autorité réglementaire. Dans sa décision du 4 avril 1968, le Conseil Constitutionnel note en ce sens que si l'article 34 de la Constitution réserve à la compétence du législateur le soin de fixer les règles... concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, *il appartient au pouvoir réglementaire d'édicter les mesures d'application qui sont nécessaires à la mise en œuvre de ces règles* » (111).

En faisant ainsi de l'application des règles législatives, un domaine réservé au pouvoir réglementaire, la doctrine majoritaire et la juris-

---

(110) Conclusions sur l'affaire Daunizeau, C.E. 27 janvier 1961. L. Sfez, Une survivance : le Règlement d'Administration Publique, Etudes de droit public, Cujas 1964. J.L. Guizé, *op. cit.* p. 106. Pour la suppression du R.A.P., cf. J.O. Doc. Ass. Nat. 24 avril 1980 n° 1655.

(111) J.O. 14 avril 1968, p. 3855.

prudence ont accru la prépondérance de l'Administration et le déclin de la loi. L'activité normative de l'Administration à titre complémentaire ne correspond plus seulement à la compétence traditionnelle qu'elle exerçait depuis toujours. Celle-ci était résiduelle. Son étendue était laissée à l'appréciation du législateur libre d'aller ou non jusque dans les détails des dispositions qu'il instituait. Au contraire aujourd'hui, il y a eu innovation. Le Parlement ne peut plus, même s'il le veut, descendre au niveau des règles d'application. On qualifie « d'empiètements du législateur, sur les compétences réglementaires, toutes les prétentions [que peut] avoir le Parlement à régler une matière dans ses moindres détails, lorsqu'il doit en fixer seulement les règles » (112).

L'étendue du domaine de l'activité normative subordonnée étant accrue par cette interprétation jurisprudentielle, rien d'étonnant qu'à cette extension théorique corresponde une extension pratique.

130. — *Le renouvellement pratique* tient dans la multiplication des mesures d'application des lois. Cette « inflation des textes de source administrative », souvent relevée (113), revêt différentes formes. C'est un phénomène en cascade où se succèdent le décret, l'arrêté, l'instruction et ultérieurement, au hasard des difficultés, les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires (114).

L'intervention des décrets est prévue dans un très grand nombre d'hypothèses, par les lois fiscales elles-mêmes. Par exemple, toutes les lois relatives à la fiscalité agricole directe ou indirecte, qui se sont succédées de décembre 1967 à aujourd'hui, renvoient à des décrets pour fixer leurs modalités d'application. Plus généralement, la quasi totalité des lois fiscales intervenues depuis 1958 prévoient ce renvoi au règlement. Les décrets renvoient à leur tour à un arrêté pour préciser certaines de leur disposition. C'est très net dans le cas de la législation sur le bénéfice agricole. La loi du 21 décembre 1970 renvoyait au décret, et le décret du 7 décembre 1971 renvoyait à l'arrêté (115).

131. — L'enchaînement se poursuit ensuite avec les instructions et les notes ministérielles (116). Le phénomène n'est pas spécifique il est vrai de la fiscalité. On le retrouve partout et on a pu parler en général d'un « pouvoir réglementaire des ministres » (117). Simplement en droit fiscal, domaine de haute technicité, il est plus accentué. Le nombre et l'importance des instructions y vont croissant, au même rythme

(112) J.L. Guïze, *op. cit.* p. 109. L'empiètement est sanctionné, cf. Cons. Const. 21 décembre 1964, D. 1965 p. 597 ; J.O. 29 fév. 1972, p. 2849.

(113) F. Bouyssou, note sous C.E. 11 mai 1973, D.F. 1973, n° 45-46, p. 9.

(114) Sur ces décisions à caractère général, cf. P. Delvolvé, 1969 *op. cit.* p. 36. G. Morange, l'exercice du pouvoir réglementaire en matière fiscale, R.S.L.F. 1953 p. 667.

(115) Article 2 : « un arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances fixe la liste des élevages qui peuvent bénéficier de cette disposition », J.O. 8 déc. 1971, p. 1959. Sur les décrets et arrêtés, cf. Berliri, *op. cit.* Regolamenti statalli, p. 61. A. Giannini, *op. cit.* p. 26 et s..

(116) Cf. J. Rivero, les mesures d'ordre intérieur administratives, thèse Paris 1934. En matière fiscale cf. P. Delvolvé, *op. cit.* p. 43 et s.. R.E. Charlier J.C.P. 1954, n° 1169. J. Minot, Hommes et Administration, Paris 1968, p. 106. J.P. Lukaszewicz, thèse Amiens 1974, p. 46.

(117) C. Wiener, Recherches sur le pouvoir réglementaire des ministres 1970.

que l'inflation législative ou réglementaire (118). La masse qu'elles représentent est d'ailleurs si importante, qu'en 1959 le Secrétaire d'Etat aux finances demandait au Sénat de repousser une proposition, visant à instaurer la publication, au regard de chaque article du Code général des impôts, des instructions correspondantes. « On imagine mal, disait-il, ce que deviendrait le Code des Impôts s'il était alourdi de la publication annuelle des circulaires. » (119).

Le texte de ces instructions sert de point de repère pour l'application des lois, décrets et arrêtés, en les commentant au fur et à mesure de leur parution. On s'explique qu'elles soient ainsi un instrument de travail quotidien pour l'Administration fiscale et qu'elles aient fini par acquérir une valeur normative. Sans doute, le Conseil d'Etat peut estimer « que dans la grande majorité des cas, les instructions fiscales ont un caractère interprétatif et ne peuvent pas faire l'objet d'un examen de légalité » (120). Mais même à les supposer simplement interprétatives (121), les instructions sont bien loin d'être dépourvues de toute portée juridique. On rappellera plus loin que l'article 1649 quinquies E du C.G.I. leur confère quasiment une autorité supérieure à la loi (122). Au surplus, il suffit de les lire pour savoir qu'elles ajoutent presque inévitablement à la loi ou qu'elles la modifie (123). Elles « exercent en pratique une influence considérable » (124) qui se vérifie dans tous les pays (125).

132. — L'activité normative de l'Administration fiscale peut s'exercer encore, quoique de façon plus ponctuelle, sous la forme de réponses ministérielles aux questions écrites (126). Alors qu'initialement, ces questions écrites s'analysaient en un instrument de contrôle parlementaire, elles remplissent aujourd'hui la double fonction de service public de consultation juridique (127) et de source d'interprétation officielle.

Sous ce dernier aspect, les questions écrites permettent aux fonctionnaires du Service de la législation, qui rédigent les réponses, d'élaborer au coup par coup ce qu'il est convenu d'appeler *la doctrine administrative*,

(118) Sur les facteurs de cet accroissement, cf. C. Blumann, l'application des circulaires administratives par le juge judiciaire, A.J.D.A. 1972, p. 263-264.

(119) J.O. Débats Sénat 1959, p. 1105.

(120) P. Lalumière, *op. cit.* p. 93. Tourdias, les circulaires fiscales, J.C.P. C.I. 1961, n° 68 397, p. 105. La Cour de Cassation refuse aussi valeur juridique aux circulaires, cf. C. Blumann, *op. cit.* p. 265.

(121) Le Conseil d'Etat reconnaît parfois le caractère réglementaire d'une instruction fiscale : sieur Boyreau, 29 mai 1964, Rec. p. 304. Sieur Geoffroy, 18 mai 1973, Rec. p. 358.

(122) Cf. *infra*, § 150.

(123) Cf. *infra*, § 134.

(124) R.E. Charlier, Circulaires, instructions de service et autres prétendues mesures d'ordre intérieur administratives, J.C.P. n° 1169 § 36. Cf. aussi C. Lasry, E.D.C.E. n° 9, 1955, p. 68. A. Lefas, E.D.C.E. n° 12, 1958 p. 92.

(125) Pour l'Italie, cf. A. Berliri, *op. cit.* p. 87 : « L'importanza pratica delle circolari è grandissima... Il rapporto tributario resta disciplinato no più dalla norma legislativa ma dalle istruzioni ministeriali ». Aussi Giannini, *op. cit.* p. 28. C.D.F.I. 1980 p. 16.

(126) B. Oppetit, les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires..., D. 1974 chr. 23. Il faudrait ajouter aussi l'interprétation des conventions fiscales, faite par le Service de la législation fiscale, à la demande du Ministre des affaires étrangères, cf. *infra* § 143.

(127) Cf. *infra* tome 2. J.C. Martinez, Cahiers de droit fiscal international 1980, *op. cit.* p. 265.



*sorte de source coutumière du statut de contribuable* (128).

Cette source a une certaine portée juridique. Si en effet, dans les autres branches du droit, « les réponses ministérielles, malgré leur insertion au Journal Officiel, ne possèdent par elles-mêmes aucune valeur juridique et ne lient aucunement l'Administration » (129), dans le domaine fiscal, elles peuvent acquérir valeur juridique par le biais de l'article 1649 quinquies E du C.G.I. (130). Le Conseil d'Etat a pu d'ailleurs le préciser en 1968 :

« Une réponse ministérielle à la question d'un parlementaire doit être regardée, lorsqu'elle a pour objet de préciser d'une manière générale le sens et la portée d'un texte fiscal, comme exprimant l'interprétation administrative visée à l'article 1649 quinquies. Et si la réponse d'un ministre ne peut normalement prévaloir contre la loi fiscale ni lier le juge de l'impôt, cette règle ne trouve pas son application, en vertu des termes mêmes des dispositions précitées, lorsque sont réunies les conditions requises par le dit article » (131).

Quant à l'ampleur de la contribution des réponses ministérielles, à l'action normative de l'Administration fiscale, le décompte de leur nombre impressionnant en donne une approche statistique.

133. — L'étendue de la source réglementaire subordonnée peut s'apprécier par deux séries de chiffres.

La première série compare, de façon globale, et pour les cinq années de 1970 à 1974, le nombre de lois au nombre de décrets, arrêtés, instructions et réponses ministérielles (132). Les chiffres montrent alors la supériorité quantitative de la source réglementaire sur la source législative. De 1970 à 1974, on compte 17 lois fiscales (133) pour 187 décrets, 193 arrêtés, 2625 instructions (134) et 323 réponses ministérielles (135). *Il y a donc en*

(128) La doctrine administrative vérifie en effet les deux éléments caractéristiques de la coutume. La répétition et l'*opinio juris* qui traduit la conscience d'une obligation. A.D. Giannini mentionne ainsi la coutume comme source de droit fiscal dans ses *Istituzioni di diritto tributario*, p. 26.

(129) « Un requérant ne peut utilement se prévaloir devant le juge administratif d'une réponse à une question écrite, posée par un député, pour prétendre que l'Administration a pris certains engagements. Une réponse de cette nature ne pouvant produire par elle-même aucun effet juridique », C.E. 2 nov. 1955. Casanovas, *Revue pratique de droit administratif*, 1955 n° 420. Aussi C.E. 28 mars 1945, *Concurett*, *Rec. Leb.* p. 341. R. Drago, *Cahiers de droit fiscal international*, 1965, Volume L.b. p. 109.

(130) Cf. *infra* § 148 et s.

(131) C.E. 24 juin 1968, *Rec.* p. 384, A.J.D.A. 1969 p. 574. Mais souvent aussi le Conseil d'Etat refuse d'appliquer l'article 1649 quinquies E à une réponse ministérielle, cf. *infra* § 149.

(132) Pour les années 1967 à 1969, cf. Chr. de Brie et Charpentier, *La politique fiscale de la V<sup>e</sup> République*, tome V, p. 83 et s.

(133) Y compris les lois de finances si elles contiennent des dispositions fiscales. Pour 1970 est comptée la loi du 24 décembre 1970, exonérant de droits de mutation la succession du général de Gaulle, J.O. 1970, p. 11 891.

(134) Je ne compte que les instructions ayant un objet fiscal. Les centaines de notes relatives à l'organisation interne des services sont exclues. Ce sont les droits d'enregistrement qui donnent lieu au plus d'instructions. 110 par exemple en 1970.

(135) J'ai éliminé les réponses à objet statistique et individuel.

*moyenne chaque année, pour une loi fiscale, 22 décrets et arrêtés, 154 instructions et 19 réponses ministérielles. Soit 195 textes d'application de source administrative (136).*

134. — Ces moyennes ont il est vrai une signification limitée. L'observation de 22 textes réglementaires, pour une loi fiscale, peut traduire simplement une prépondérance quantitative. Elle n'implique pas forcément que la source réglementaire ait une influence qualitative supérieure à la loi, dans l'élaboration du statut du contribuable. Pourtant, si l'on recoupe ces indications numériques par une deuxième série de chiffres moins frustes, donnant pour une loi fiscale le nombre de ses textes d'application, les résultats obtenus sont du même ordre. La seule loi du 6 janvier 1966, portant réforme des T.C.A., a fait l'objet de 42 décrets d'application. Plus nettement encore, *en matière de fiscalité immobilière, l'essentiel du statut du contribuable est fixé par décrets ou arrêtés et surtout par instructions ministérielles*. Ainsi tous les aspects pratiques de l'imposition des profits immobiliers, prévue par la loi du 19 décembre 1963, ont été réglés par l'instruction du 18 février 1964. De façon bien plus saisissante, la loi du 29 juin 1971, portant réforme du régime fiscal des profits de construction, jusqu'au 31 décembre 1981, ne contient que deux articles utiles tenant dans moins d'une page. Or, pour l'application du seul article 1<sup>er</sup> de cette loi, il a fallu les 13 articles du décret du 30 mars 1972, plus les 73 pages de l'instruction du 31 juillet 1972, plus l'arrêté du 25 septembre 1972, plus la note du 29 mars 1973, sans omettre les 31 pages de l'instruction du 12 novembre 1973. Pour l'application de l'article 2 de la même loi, 7 instructions ont été nécessaires, échelonnées du 20 mars 1972 au 5 décembre 1974, et totalisant 68 pages. *Pour l'application de deux articles de loi, tenant dans moins d'une page du Journal Officiel, il a fallu approximativement, sans compter les diverses réponses ministérielles, 174 pages d'instructions*. Le « rôle déterminant » de celles-ci est manifeste (137).

Même à supposer que les sources administratives se limitent à appliquer la loi sans la contredire, leur importance dans l'élaboration du statut de contribuable est indéniable.

Mais il est évident que la frontière entre l'application strictement conforme et l'application ouvertement contraire à la loi, n'est pas une ligne nette. De la simple exécution de la loi à sa dénaturation marquée, il y a toute une importante zone imprécise où l'activité normative de l'Administration oscille entre la subordination et l'autonomie. Par exemple en matière de bénéfice agricole, la loi de finances pour 1971 pose le principe que les agriculteurs, dont les recettes excèdent 500 000 F, pendant deux années consécutives, sont obligatoirement imposés d'après leur bénéfice réel à compter de la seconde année. Le décret du 7 décembre 1971, pris pour l'application de cette disposition au domaine de l'élevage, prévoit un abattement de 30 % appliqué au montant des recettes provenant d'élevages pour lesquels le pourcentage moyen de bénéfice brut, par rapport aux recettes, est inférieur à 20 %. *Le décret diminue de 30 % l'assiette d'imposition de ces éleveurs, alors qu'une telle réfaction n'est pas prévue par la loi*. Le décret est-il vraiment dans ce cas une simple mesure d'application ?

Plus nettement encore, le décret du 28 novembre 1969 étend la taxe d'habitation aux emplacements individuels de stationnement aménagés à l'air libre, c'est-à-dire aux parkings. Or la loi du 2 février 1968, relative à la détermination de la valeur locative cadastrale des locaux, ne prévoit pas cette imposition des parkings puisqu'ils ne sont pas des locaux. Le décret de 1969 est-il véritablement une mesure d'application ou ne crée-t-il

(136) A mentionner aussi les règlements de la C.E.E. pris en matière fiscale : 113 de 1970 à 1974.

(137) F. Bouyssou, D.F. n° 45-46, p. 9.

pas plutôt « une imposition, pour laquelle le Parlement n'a pas été amené à délibérer » (138) ?

C'est dire que dans son activité normative d'application des lois, l'Administration fiscale peut passer insensiblement de la simple exécution conforme à une application qui dénature ou contredit. C'est toute l'hypothèse des tolérances fiscales (139).

## B. — L'application contredisant la loi : le phénomène des tolérances fiscales

135. — La Constitution réserve au législateur les questions de droit fiscal. Chaque année la loi des finances énonce fort gravement que « sont également punissables des peines prévues à l'égard des concussionnaires, les détenteurs de l'autorité publique qui, sous une forme quelconque ou pour quelque motif que ce soit, auront sans autorisation de la loi accordé une exonération ou franchise de droits, impôts ou taxes publiques... »

Pourtant il n'est que de lire les circulaires administratives ou les réponses ministérielles aux questions des parlementaires, pour se rendre compte combien l'Administration prend des libertés avec l'interprétation des textes fiscaux. Deux hypothèses sont à distinguer. « Parfois, l'Administration aggrave le régime légal... Ce n'est... pas le cas le plus fréquent (140). Plus souvent [au contraire], l'Administration adoucit le texte légal ».

C'est alors qu'il y a tolérances fiscales (141).

Aussi célèbres que peu analysées, les tolérances fiscales peuvent se définir en six caractères comme *des dérogations administratives à une règle expresse ou tacite, de source législative ou administrative, prises par voie d'instructions ou de réponses ministérielles, au profit de certaines catégories*

(138) Question écrite au Ministre de l'Intérieur n° 17 622 J.O. Débats Ass. Nat. 16 mai 1975, p. 2816-2817. Il existe des précédents célèbres. Cf. le décret impérial, du 24 avril 1811, qui prescrit la cessation en Corse de la perception des impôts indirects, rétablis en France par la loi du 6 Ventôse An XII. Manifestement, la mesure n'est pas la simple application du texte législatif, A. Nivaggioli, R.S.F. 1972 p. 593.

(139) Il faudrait signaler aussi les modifications *contra legem* qu'apporte l'Administration sous couvert de codification. « Par le biais de la codification, l'Administration en profite parfois pour arranger un peu trop à son gré les règles... Il arrive fréquemment qu'elle maintienne cette attitude malgré une condamnation du juge. » J.P. Lukaszewicz, thèse Amiens, p. 46. Cf. P. Schultz, *op. cit.* p. 90 à 120, M. Chrétien, De l'illégalité du C.G.I. de 1950 devant les tribunaux judiciaires, J.C.P. 1954, I, 1149.

(140) Sur ces « circulaires aggravantes », cf. P. Delvolvé, *op. cit.* p. 44 et s.

(141) M. Cozian, Principes de fiscalité immobilière, 1973 p. 20. Dans le même sens, cf. aussi du même auteur, L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'Administration, D. 1975 Chronique : « On rencontre... des détenteurs de l'autorité publique qui, sous couvert d'interprétation de la loi à titre de tolérance ou de bienveillance, accordent des exonérations ou atténuations de droits. Il suffit de lire la masse des circulaires et réponses ministérielles et de comparer la doctrine administrative qui est exposée avec la lettre de la loi elle-même » p. 100.



*de contribuables* (142).

1<sup>er</sup> caractère de la tolérance : *c'est une dérogation.*

La dérogation étant selon le Littré « l'action de déroger aux dispositions d'une loi », c'est-à-dire le fait de « prendre des dispositions qui sont contraires aux dispositions antérieures », la définition s'applique très exactement aux tolérances. D'autant plus d'ailleurs que dans leur libellé, les tolérances se présentent expressément comme des dérogations :

« *Par dérogations* aux règles de droit commun, qui exigent que la perte correspondante à une provision soit probable et non simplement éventuelle, etc... ». « *Par dérogation* » aux règles suivies..., il conviendra... d'admettre etc. ». (143).

2<sup>e</sup> caractère de la tolérance : *une dérogation administrative*

La tolérance fiscale est une dérogation prise par l'Administration, ce qui amène parfois certains auteurs à parler de *tolérances administratives* par opposition aux « *tolérances légales* » (144). Si cette dernière dénomination est critiquable, puisqu'une tolérance dite légale n'est plus une tolérance, elle vaut pourtant à être relevée. Elle fait ressortir par contraste les caractères des tolérances administratives. Alors que les « *tolérances légales* » confèrent aux redevables un droit, les tolérances administratives constituent au contraire de simples mesures de bienveillance « que l'Administration reste libre de refuser » (145).

Les unes et les autres conduisent il est vrai au même résultat pour le contribuable. Par exemple, en matière de droits indirects, la mise en mouvement de matières ou d'objets soumis au formalités de circulation est précédée d'une déclaration. Il en résulte que l'absence de déclaration ou les déclarations inexactes doivent être relevées par procès-verbal et sanctionnées. Pour atténuer les rigueurs de la loi, des tolérances ont été consenties par le législateur et par l'Administration. La loi affranchit ainsi des formalités de circulation le transport de 3 bouteilles de vins destinées à l'usage des voyageurs en cours de route. Et l'Administration admet que les détaillants puissent livrer en tous lieux aux particuliers, sans titre de mouvement, de faibles quantités des boissons provenant de leurs magasins.

Ce sont uniquement ces dérogations prises par l'Administration qui méritent la dénomination de tolérance. Elles seules dérogent à une règle.

3<sup>e</sup> caractère de la tolérance : *une dérogation... à une règle expresse ou tacite.*

La tolérance contredit une règle. Le plus souvent cette règle est expressément affirmée, mais parfois la dérogation peut avoir lieu aussi par rapport à une règle implicite. Ainsi l'article 81-8 du C.G.I. énumère les revenus exoné-

---

(142) Pour une étude sur les tolérances administratives, sans référence aux tolérances fiscales, cf. M<sup>me</sup> Tallineau, A.J.D.A. 1978 p. 3.

(143) Instructions du 14 janvier 1970, B.O.D.G.I., F.E. H - 4 - 70.

(144) Documentation pratique F. Lefebvre, Contributions indirectes. Série A, division II, feuillet n° 1 § 1 à 72.

(145) F. Lefebvre, *op. cit.* § 4. Pour les très rares auteurs ayant consacré quelques développements aux tolérances fiscales, cf. P. Delvolvé, thèse *op. cit.* p. 44 à 47 et P. Schultz, *op. cit.* p. 74 à 80.



rés de l'impôt sur le revenu. Les dispositions fiscales étant de droit strict, toutes exonérations autres que celles expressément prévues sont interdites. L'instruction du 18 février 1972, qui admet l'exonération pour les indemnités journalières de maladie et de maternité, non prévues à l'article 81-8°, déroge à cette règle implicite (146). Bien que ce soit là une interprétation extensive et par conséquent contestable, on peut admettre que l'instruction pose une tolérance.

C'est encore une définition extensive de la tolérance que l'on adopte en affirmant qu'elle résulte d'une dérogation à une règle de source administrative et pas seulement à une règle législative.

4<sup>e</sup> caractère de la tolérance : *une dérogation... à une règle de source administrative ou législative.*

Les fonctionnaires de l'Administration fiscale et les praticiens ont une conception restrictive des tolérances. Constituent pour eux une tolérance la dérogation à une règle de nature législative. Il n'y a pourtant pas de raison de limiter l'analyse aux seules règles législatives. Une dérogation à une règle posée par un décret, un arrêté et même une instruction constitue aussi une tolérance. Cette conception large est d'ailleurs d'autant plus intéressante *qu'un examen de plusieurs centaines de tolérances montre qu'elle déroge surtout à des règles de source administrative.* Par exemple, le décret du 29 décembre 1969 maintient l'application du taux intermédiaire de la T.V.A. pour les crèmes desserts au chocolat. Par instruction du 23 juin 1970, tout en rappelant l'existence de cette règle, le Secrétaire d'Etat à l'économie et aux finances a décidé que les crèmes desserts au chocolat seraient passibles du taux réduit de T.V.A. La dérogation se fait ici par rapport à un décret.

Plus fréquemment encore, c'est par rapport à une disposition de la doctrine administrative qu'existent les tolérances. Une instruction ou une réponse ministérielle déroge à une règle posée par une instruction ou une réponse ministérielle antérieure. Dans ce cas, les praticiens se refusent à voir une tolérance au motif qu'il s'agirait en fait d'un changement de doctrine administrative et non d'une dérogation. Ce n'est pas exact. L'analyse attentive des tolérances permet de s'en convaincre. L'instruction, qui déroge à la règle d'une instruction antérieure, prend soin d'indiquer que cette règle demeure valable, mais qu'exceptionnellement elle ne sera pas appliquée. Il n'y a donc pas changement de doctrine administrative, mais maintien de cette doctrine et dérogation aux règles qu'elle pose. L'instruction du 5 avril 1972, précisant le taux de T.V.A. applicable aux ventes de compositions florales, est à cet égard probante (147). Elle commence par rappeler la doctrine applicable, pour indiquer ensuite *« qu'il ne sera procédé à aucun rappel ni restitution, en application des directives ci-dessus, au titre des opérations réalisées avant la date de parution de la présente instruction »*. Autrement dit, tout en rappelant la doctrine applicable, l'instruction dispense de redressement les contri-

(146) B.O.D.G.I., F.P., S.F. -10 - 72. L'article 81-8° ne concerne que les indemnités temporaires servies en cas d'accidents du travail.

(147) B.O.D.G.I., T.C.A., 3 C - 6 - 72.

buables qui ne l'ayant pas appliquée étaient normalement passibles de ce redressement.

Entendue dans ce sens large, constitue une tolérance fiscale toute dérogation à une règle légale ou réglementaire, pour autant que la dérogation, générale et impersonnelle, soit posée par instruction ou réponse ministérielle.

5° caractère de la tolérance : *une dérogation... posée par instruction ou réponse ministérielle, avec une portée générale et impersonnelle*

La dérogation ne peut pas être posée par la loi, à moins d'admettre la terminologie surprenante de « tolérance légale ». Par contre, théoriquement, une tolérance pourrait être posée par décret. L'hypothèse est simple à concevoir. Au lieu d'appliquer la loi, le décret déroge à la loi. Bien qu'en fait ces cas soient loin d'être rares, ce n'est pas sous la terminologie de tolérance qu'on les désigne. On parle de décret illégal, et non de décret posant une tolérance. *En pratique, les tolérances désignent les dérogations introduites par la seule voie d'instructions ou de réponses ministérielles.*

Il ne faut pas pour autant perdre de vue le caractère général et impersonnel des tolérances. *La tolérance concerne une catégorie de contribuables et non un contribuable.* Certes, en fait, quelques interviews de fonctionnaires m'ont révélé qu'à l'origine de certaines tolérances, posées par réponses ministérielles, se profile la situation de contribuables précis (148). Mais juridiquement, la tolérance ne se présente pas moins comme une mesure générale et impersonnelle. En ce sens, le terme de « faveur », souvent employé, paraît peu satisfaisant par les résonnances d'arbitraire qu'il comporte. Le mot faveur suscite en effet l'idée d'avantage individuel. Il pourrait laisser croire que la tolérance ne profite qu'à un seul contribuable. Ce serait une confusion entre le phénomène des tolérances *strico sensu*, seul analysé ici, et le phénomène beaucoup moins fréquent, mais réel tout de même, des « *tolérances individuelles* »

Quelques fois, parce que leur situation pose un problème délicat, le dossier de certains contribuables est transféré au directeur général des impôts lui-même. Il peut advenir alors que le directeur général prenne la décision de ne pas appliquer la règle légale au contribuable considéré (149). Difficiles à connaître (150) et impossibles à

(148) Ce serait le cas pour la tolérance concernant le régime d'imposition des arrrages de ventes viagères, exceptionnellement assimilés à des revenus de capitaux bénéficiant du prélèvement libératoire, cf. J.O. débats Ass. Nat. 25 mars 1972, p. 689.

(149) On peut rapprocher de ces tolérances individuelles, celles concernant un tout petit nombre de contribuables bien déterminés. C'est le cas pour les héritiers des victimes de la catastrophe ferroviaire de Vierzy, cf. la note du 22 décembre 1972 relative à l'instruction des demandes gracieuses présentées par ces personnes, B.O.D.G.I., Série 13 R.C., 130-4-72.

(150) Pour un exemple de tolérance individuelle publiée, cf. l'instruction du 12 juillet 1974. « Une société civile de construction vente, pour satisfaire à une clause du cahier des charges générales, lui imposant de créer des emplacements de stationnement en proportion de la superficie des locaux à construire, a été mise dans l'obligation d'acheter... un certain nombre d'emplacements situés dans un immeuble voisin ». Une stricte application des principes de l'article 239 ter du C.G.I. et de l'article 206-2, « aurait dû normalement conduire à considérer que l'acquisition de parkings et leur revêtement constituaient pour la société civile des opérations susceptibles de remettre en cause leur statut fiscal privilégié », B.O.D.I., F.I., 8 B - 1 - 74.

rapporter, en raison du secret que je m'impose pour les informations confidentielles recueillies, ces quelques cas ne sont constitutifs que d'un petit nombre de tolérances individuelles.

Pour éviter toute confusion, il faut par conséquent préciser que les multiples tolérances, dont on parle habituellement, ont une portée générale et impersonnelle. Elles ne bénéficient pas à un contribuable mais à une catégorie de contribuables.

6° caractère de la tolérance : *une dérogation... au bénéfice de catégories de contribuables.*

C'est là, un des éléments essentiels de la définition. La tolérance comporte octroi d'un avantage fiscal. Elle allège soit l'obligation fiscale principale, c'est-à-dire l'impôt à payer, soit aussi très souvent les obligations fiscales annexes concernant les déclarations, les délais de paiement ou autres procédures à la charge du contribuable.

La tolérance profite aux contribuables et non à l'Administration... Directement du moins. En effet *si un grand nombre d'instructions accordent des avantages à divers groupes de contribuables, c'est souvent moins à partir d'une sorte « d'animum donandi », qui animerait l'Administration, que d'une appréciation réaliste des intérêts profonds du service.* En bien des cas, la décision d'accorder une tolérance fiscale n'est qu'une saine application d'une analyse en termes de coûts et d'avantages. Lorsque l'application stricte d'une règle entraînerait pour le service une charge disproportionnée, par rapport à la rentrée fiscale prévisible, la tolérance devient, au-delà des apparences, le meilleur moyen d'assurer la finalité et l'efficacité du service. Les contribuables en bénéficient sans doute, mais c'est surtout la commodité et la rentabilité du fonctionnement administratif qui ont été recherchées. Bien évidemment, ce n'est pas exact dans tous les cas. Dans les hypothèses où l'avantage accordé est très important, l'intérêt des contribuables bénéficiaires n'est plus forcément compatible avec la finalité du service.

Quoiqu'il en soit toutefois de ces raisons profondes motivant les tolérances, l'intérêt de la recherche est plutôt dans la mesure de l'ampleur du phénomène (2°) et dans son analyse (1°).

### 1°) *L'analyse du phénomène*

136. — Bien que les tolérances soient très nombreuses et que les textes qui les posent soient divers, il est possible d'arriver à un certain degré de décantation pour dresser une typologie et pour extraire quelques éléments de forme ou de morphologie communs à toutes ces tolérances.

*La morphologie* d'abord des tolérances est assez simple à saisir. Les textes qui les accordent sont effet toujours construits selon la même structure. Ils ont de plus en commun certains éléments de vocabulaire qui permettent de les identifier.

Dans le plus grand nombre des cas, à la lecture d'une instruction ou d'une réponse ministérielle, la présence d'une tolérance se décèle par la

présence de certains mots bien précis ou d'expressions caractéristiques. Ces expressions ou ces mots, les plus fréquemment employés, sont les suivants :

« Il est *admis* que... » ; « il est *admis* toutefois à *titre exceptionnel* » ; « par *dérogation* au principe... exposé ci-dessus, il a été décidé que... » ; « l'Administration a estimé possible... » ; « toutefois en raison de... des *tempéraments* à la règle... » ; « à *titre transitoire*... » ; « toutefois dans le souci de faciliter... » ; « *décision libérale*... » ; « par *mesure de tempérament* » ou « par *mesure de bienveillance*... » ;

Dans quelques cas peu nombreux, aucun élément grammatical n'indique dans le texte de l'instruction l'existence d'une tolérance. C'est alors la structure du texte qui permet de déceler la tolérance.

Les tolérances sont construites sur une structure à trois étages. Le premier rappelle la règle légale. Le second indique les inconvénients qu'entraînerait l'application de cette règle et le troisième étage décide d'écarter la règle en posant une tolérance. La note du 31 janvier 1972, relative à l'imposition des plus values, résultant des échanges de zones de ramassages effectués par des entreprises laitières, peut servir d'exemple :

1<sup>er</sup> étage : « l'article 38 du C.G.I. est applicable de plein droit aux échanges de zones de ramassage effectués par les entreprises laitières... ».

2<sup>e</sup> étage : « Toutefois... une taxation..., même à taux réduit, des plus values, — le plus souvent élevées —, réalisées... sur de semblables échanges pourrait aller à l'encontre de l'amélioration de productivité de l'industrie laitière. »

3<sup>e</sup> étage : « Aussi a-t-il été décidé d'adopter en ce qui concerne les échanges... une mesure de tempérament ». (151).

Parfois pourtant, l'Administration s'écarte de ce schéma classique à trois temps, « *règle - conséquence - dérogation* », lorsqu'elle crée un régime transitoire non prévu par la loi et les règlements. Ainsi dans l'instruction du 5 février 1971, l'Administration pose des dispositions transitoires pour l'application de l'article 18 de la loi de finances de 1971, créant un régime d'assujettissement obligatoire des marchands de bestiaux à la T.V.A. La tolérance ne se décèle pas alors à la structure de l'instruction, mais à son contenu. Elle est beaucoup plus difficile à repérer. C'est en comparant le texte de la loi et celui des décrets, au texte de l'instruction, que l'on constate la création par l'Administration d'un régime transitoire.

Ces cas exceptés, la structure des tolérances constitue avec leur terminologie un facteur d'unité dans un domaine très diversifié. Un autre élément de clarification peut aussi être recherché dans quelques indication de typologie.

137. — L'effort de mise en ordre, d'un grand nombre de tolérances très disparates, conduit moins à une seule typologie qu'à toute une gamme de classifications. On peut penser à quatre critères, exceptée une mise en ordre peu opérationnelle distinguant les tolérances à portée individuelle des tolérances à portée générale.

Le premier type de classification a déjà été évoqué. Il est fonction de la nature juridique de la règle dérogée. On aurait sur cette base quatre catégo-

(151) B.O.D.G.I., F.E., 4 B - 1 - 72. Pour cette structure ternaire dans une réponse ministérielle, cf. J.O. Débats. Sénat 28 janvier 1970, R.M. 8697, B.O.D.G.I. 31-5-70.



ries de tolérances selon qu'elles dérogent à la loi, au décret, à l'arrêté, ou à la doctrine administrative (152). Cette dernière catégorie apparaissant probablement comme une des plus fournies.

La sélection pourrait se faire aussi en fonction de *la durée des tolérances*. On distinguerait ainsi les tolérances posées sans limitation de durée, les moins nombreuses, et la grande masse des tolérances instituant un régime transitoire, appliquant de façon rétroactive une règle favorable, accordant un délai pour l'exécution d'une obligation fiscale annexe ou décidant de ne pas procéder à une rectification des impositions, antérieures à la publication d'un texte donné. Cette classification permettrait de mettre en valeur le caractère secondaire de nombreuses tolérances. Pour reprendre l'expression d'un fonctionnaire, *la plupart des tolérances consistent à « passer l'éponge » sur un passé bien limité*.

Un autre critère de classification pourrait être fourni par les trois phases habituelles de l'opération fiscale : assiette, liquidation et recouvrement. Les conclusions tirées de cette ventilation des tolérances recouperaient en partie les précédentes. On constaterait ainsi que la catégorie des tolérances aux règles de recouvrement serait abondante avec les différentes dérogations aux délais de paiement. Les tolérances en matière de liquidation apparaîtraient aussi comme très nombreuses, précisément par la fréquence des hypothèses où l'Administration décide d'abandonner des pénalités diverses. Au contraire, dans la catégorie des règles d'assiette, les tolérances se révéleraient vraisemblablement peu nombreuses, mais très importantes.

Cette typologie, fonction de la phase de l'opération fiscale concernée, retrouverait les indications d'une dernière classification basée sur *l'étendue ou l'importance de l'avantage concédé* aux contribuables. Une mise en ordre de ce type, à partir de l'effet concret des tolérances, serait la plus « parlante » des cinq classifications. Pratiquement pourtant, elle est quasi impossible à réaliser. Comment mesurer en effet l'importance de l'avantage fiscal accordé ?

Certes, la difficulté n'est pas fondamentalement différente de celle rencontrée dans l'hypothèse des « dépenses fiscales » (153). Or l'on sait qu'une évaluation de l'ampleur de ces dépenses est aujourd'hui effectuée. Toutefois pour les tolérances, le problème est techniquement plus complexe. Comment mesurer les moins-values fiscales entraînées par des tolérances instables et souvent discrètes ?

---

(152) Pour une tolérance par rapport à un décret-loi, cf. l'instruction du 17 mai 1973 dérogeant à l'article 31 § 4 du décret-loi du 14 juin 1938 qui énumère de manière limitative les personnes pouvant opter pour le régime fiscal des salariés, B.O.D.G.I., F.P., 5 G-4-73. Pour une tolérance par rapport à un arrêté, cf. l'instruction du 17 mars 1972 B.O.D.G.I., F.P., 5 E-3-72. Pour une tolérance par rapport à la doctrine administrative, cf. l'instruction du 27 mai 1970 dérogeant à l'instruction du 10 février 1969 en matière de T.V.A. sur les ventes de laine effectuées par les exploitants agricoles, B.O.D.G.I. 31-10-70. Pour une tolérance par rapport à une note ministérielle, cf. l'instruction du 29 sept. 1972, B.O.D.G.I., F.P. 5 G-14-72.

(153) Sur ce concept de « dépenses fiscales », cf. C.D.F.I. 1976, vol. 61 a, p. 65 et s.. Aussi J.C. Martinez, R.S.F. 1977 p. 397. Ph. Dumas, un nouvel instrument d'analyse... : le concept de dépenses fiscales, Problèmes économiques, 1979 n° 1637 p. 20-27. Pour la mesure de dépenses fiscales en France, cf. Conseil des impôts, rapport 1979, p. 108 et s..

Une analyse systématique n'est donc pas vraiment possible. On ne peut que donner une estimation sur le nombre des tolérances pour mesurer l'ampleur du phénomène.

## 2°) *La mesure du phénomène*

138. — Une statistique est ici insuffisante. Et la typologie qui précède permet de la comprendre. Dans la mesure en effet où un dénombrement prend en compte à la fois d'importantes dérogations, comme les tolérances permanentes, et des dérogations secondaires, correspondant aux tolérances à durée limitée ou aux tolérances en matière de recouvrement, il aboutit à un chiffre qui n'est pas pleinement significatif. Il faut donc affiner les indications chiffrées en ajoutant une dimension qualitative à l'examen quantitatif.

Sous cet angle numérique, lorsque les auteurs font références aux tolérances, c'est invariablement pour les présenter comme très nombreuses. Mais à aucun moment des précisions chiffrées ne sont données. Regrettable, cette lacune de la doctrine se comprend, tant le dénombrement des tolérances constitue une tâche démesurée. Une appréciation, de la masse des textes à dépouiller, permet de s'en rendre compte. Ces textes sont rassemblés dans les quatorze volumes du Bulletin Officiel de la Direction Générale des Impôts regroupant, en près de 15.000 pages, une documentation de mise à jour périodique (154). Autrement dit, *pour avoir le nombre de tolérances parues de 1970 à 1974 par exemple, ce sont 15.000 pages grand format de documentation administrative qu'il faut dépouiller*. Devant l'importance du travail, on comprend l'abstention des chercheurs.

De même, on conçoit que l'Administration centrale ait esquivé une question écrite, posée à ma demande, par trois parlementaires professeurs des facultés de droit (155). La liste des tolérances fiscales était demandée. L'Administration a simplement renvoyé à une étude menée au Conseil d'Etat par la Commission du rapport (156).

Prévoyant une réponse évasive de ce type, j'ai procédé à un décompte des tolérances parues durant les cinq années de 1970 à 1974. Sur cette période, suffisamment longue pour saisir un chiffre annuel moyen, le dépouillement a concerné les quatre principaux secteurs de la fiscalité. C'est-à-dire les taxes sur le chiffre d'affaires, la fiscalité immobilière, celle des personnes et des entreprises. Soit près de 5000 pages sur les 15.000 de la doctrine administrative.

227 tolérances ont été ainsi décomptées. 30 pour la fiscalité des entreprises, 112 pour la fiscalité des personnes, 39 en matière immobilière et 46 pour les taxes sur le chiffre d'affaires. Par rapport aux 1269 instructions et réponses ministérielles publiées pendant la même période, on peut donc dire à titre indicatif *qu'il y a eu environ, de 1970 à 1974, une tolérance chaque 5 instructions ou réponses ministérielles*.

(154) Pour la seule année 1978 par exemple, 5122 pages d'instructions et de notes ont été introduites au B.O.D.G.I.

(155) J.O. débats Ass. Nat., 31 mai 1975 p. 3490 et 4 juin p. 3588.

(156) J.O. débats Ass. Nat., 2 oct. 1975 p. 6478, réponse n° 20.407.

Sachant que les volumes du B.O.D.G.I., consacrés aux droits d'enregistrement, aux contributions indirectes, au domaine, aux anciennes contributions directes, au contrôle de l'impôt et au contentieux, ont regroupé durant cette période 1655 instructions et réponses ministérielles à portée générale, on peut avancer à titre d'hypothèse vraisemblable qu'ils ont contenu 330 tolérances. Dès lors, on en arrive à la conclusion très probable que pour la période de référence retenue, *l'Administration des impôts a admis plus de 550 tolérances à la légalité fiscale, soit 18 % du nombre des instructions et réponses ministérielles.*

Toutes ces tolérances n'ont pourtant pas le même « impact fiscal ». L'avantage qu'elles accordent est de portée très variable. Ce qui nécessite une interprétation prudente du chiffre donné, en le pondérant par la prise en compte de la dimension qualitative du phénomène.

139. — Il y a différents degrés dans l'ampleur des tolérances. Les plus fréquentes, tout en se traduisant par un avantage pour les contribuables, visent en fait la commodité du Service. D'autres au contraire atteignent un stade extrême, avec l'exonération complète d'une catégorie de personnes qui devraient être légalement assujetties. En d'autres termes, le même mot recouvre une réalité très diversifiée qui va de l'octroi d'avantages mineurs jusqu'à des hypothèses extrêmes de dérogations.

Les formes mineures de tolérance concernent les avantages, dont une circulaire du 29 décembre 1900 disait, dans une terminologie surannée, qu'ils étaient consentis à « *des petites gens* » (157). Ces tolérances portent sur un point de détail et se justifient par le souci de simplifier le travail administratif. Leur rédaction même traduit d'ailleurs cet objectif avec des expressions du type : « *Dans un souci de simplification, l'Administration admet* » (158), ou encore, « *il est apparu que l'application de ce principe, au cas d'espèce, soulevait au plan pratique de nombreuses difficultés* » (159).

C'est le cas pour les dérogations concernant l'application d'une règle dans le temps. Telle règle favorable au contribuable, qui ne devrait s'appliquer que postérieurement à une certaine date, sera appliquée pour quelques mois antérieurs. Dans des hypothèses voisines, de nombreuses tolérances décident « *qu'en raison de l'incertitude, qui a pu régner sur la matière* », une règle qui n'a pas été appliquée ne donnera pas lieu à rappel d'impôt, pour une certaine période, « *afin... d'éviter de remettre en cause des impositions déjà établies...* » (160). Dans un souci identique de simplification, l'Administration admet que les opérations d'assiette de T.V.A., pour des prestations de service exigeant la fourniture de pièces imposées à des taux différents, soient effectuées globalement. Alors que normalement elles devraient amener à un examen pièce par pièce.

Dans tous ces cas, l'étendue de la dérogation est minime. La perte éventuelle pour le Trésor est négligeable. En d'autres hypothèses toutefois, bien que la tolérance reste mineure, la moins value fiscale est déjà moins négligeable. Par exemple, l'instruction du 27 mai 1970 décide qu'il ne sera pas procédé aux rappels de droits de T.V.A. pour les livraisons effectuées en suspension de taxes, en 1968 et 1969. C'est une première

(157) Cf. F. Lefebvre, Contributions indirectes *op. cit.* § 48.

(158) 3 B-6-70, Inst. 2 septembre 1970.

(159) Instruction du 15 octobre 1973, 3 D - 13 - 73.

(160) Instruction du 28 mars 1973, B.O.D.G.I., F.P., 5 B, 12-73.



dérégation que l'instruction élargit. Elle précise en effet que « *ces livraisons pourront néanmoins être considérées comme taxées, par les agriculteurs assujettis, pour le calcul de leurs droits à déduction* ». Concrètement, l'avantage est alors double. D'une part les redevables sont dispensés de la taxe due pour deux années. D'autre part, on considère qu'ils l'ont payée et elle entre dans le calcul des sommes déductibles. La tolérance conduit à dispenser d'abord du paiement de la T.V.A. et à rembourser ensuite, par le biais de la déduction, la T.V.A. non acquittée. Par l'importance de l'avantage accordé, elle s'apparente déjà, aux formes majeures de tolérances.

Celles-ci, à l'extrême, octroient des exonérations permanentes ou intégrées dans un régime transitoire non prévu par la loi. Ces cas d'exonération *contra legem* sont nombreux. La fiscalité immobilière d'avant 1963 en connaissait divers exemples. Une circulaire du 31 mars 1956 exonérait ainsi de tout impôt les promoteurs, à raison de leurs transactions sur les titres des sociétés immobilières. La dérogation était si contraire à la loi, qu'ultérieurement l'Administration s'est ravisée et a poursuivi de tels promoteurs. « Quant aux sociétés qui avaient construit des immeubles d'habitation, après le 31 mars 1956, l'article 250 ter du C.G.I. les exonérait pendant 25 ans de tout impôt pour les revenus locatifs encaissés. L'Administration avait admis, par une interprétation aussi audacieuse que bienveillante, que l'exonération s'étendrait aux plus values réalisées en cas de cession de l'immeuble pendant le même délai » (161). Autrement dit, et aujourd'hui encore, ce secteur de la fiscalité connaît une proportion non négligeable de mesures bienveillantes d'exonération.

Le phénomène paraît si peu marginal, que le Conseil d'Etat s'en est irrité. A plusieurs reprises, les commissaires du gouvernement ont relevé avec sévérité cette pratique des tolérances.

M. Delmas-Marsalet parle ainsi « *d'une Administration des finances qui préfère distiller ses faveurs dans le plus grand arbitraire, plutôt que de les inscrire dans les lois* » (162). M. Schmeltz offre encore à l'appréciation des Conseillers d'Etat « *le mépris dans lequel les Services fiscaux [tiendraient] la loi...* » (163). Il va même jusqu'à dénoncer un « *comportement scandaleux de certains fonctionnaires de l'Administration des finances qui, de manière absolument illégale, se permettent de faire des cadeaux à certains contribuables, tandis que leur compétence et leur sévérité sont réservées à d'autres* » (164).

Bien plus, on voit aussi les commissaires du gouvernement inviter le contribuable à rechercher la réparation de « *l'arbitraire dans l'illégalité* » que constituent les tolérances. Il lui est ainsi suggéré de demander, aux sous-sections du contentieux général, la « *réparation du préjudice définitif que lui aura causé l'Administration fiscale en l'incitant, sur la base d'une mesure de tolérance illégale, à ne pas déclarer ses affaires et à ne pas acquitter la taxe, le privant ainsi de la possibilité de la récupérer sur ses clients* » (165).

(161) M. Cozian, *Principes de fiscalité immobilière*, p. 50.

(162) Conclusions sur C.E. 3 mars 1971, D.F. 1972 n° 9, comm. 308 p. 29.

(163) Conclusions sur C.E. 21 mars 1972, D.F. 1973 n° 21, comm. 815 p. 22.

(164) Conclusions sur C.E. 9 oct. 1974, D.F. 1975 n° 9, comm. 359.

(165) Delmas-Marsalet, *op. cit.* p. 30. M. Schmeltz : « *Nous souhaiterions que... la société puisse par la voie du contentieux de l'indemnité obtenir réparation du préjudice qui lui est ainsi causé en raison d'une faute du service des finances* », D.F., 1975 *op. cit.*



Pourtant, bien que dépourvues de fondement légal, selon la formule habituelle du Conseil d'Etat (166), ces tolérances subsistent sinon se multiplient. Elles en arrivent à se présenter en procédé commode pour l'adaptation de la fiscalité à la réalité. Au point que des parlementaires les souhaitent parfois (167), quand ce n'est pas le législateur qui en consacre les effets. Dans ces cas là, on ne saurait trouver plus étonnant exemple de la « complicité du Parlement » à la dégradation de la loi » (168) et meilleure illustration du faible contrôle de l'activité normative de l'Administration fiscale.

---

(166) C.E. 11 avril 1973, S.A.R.L. Ormeca, B.C.D. 1973 n° 7-8 p. 269. C.E. 5 déc. 1973, B.C.D. 1974 n° 2 p. 60.

(167) Ainsi, dans une question écrite du 16 avril 1975, un sénateur demande au ministre « si le droit à option, pour l'assujettissement à la T.V.A. de locations, portant sur les biens de toute nature nécessaires à l'agriculture industrielle, ne doit pas être reconnu par un texte légal ou réglementaire ou, à tout le moins, par une *tolérance administrative* identique à celle applicable aux locations de locaux à usage de bureaux... », J.O. débats Sénat, 17 avril 1975 p. 562.

(168) J. Leca, *op. cit.* p. 223.

## CHAPITRE 2

# LE CONTROLE DE L'ACTIVITE NORMATIVE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

140. — En droit ou en fait, de façon autonome ou subordonnée, l'activité normative de l'Administration fiscale est très étendue. On vient de l'observer. On pourrait toutefois penser qu'elle connaît des limites tenant à l'existence d'un contrôle juridictionnel. *Ce contrôle existe. Il s'exerce. Il annule même parfois. Mais il est discret, d'efficacité limitée.*

Bien plus, l'activité normative de l'Administration fiscale est devenue une réalité si importante et manifeste, que la loi s'incline en certaines hypothèses devant elle. Ne pouvant en contenir les effets, le législateur s'est résigné à en assurer la validité avec l'article 1649 quinquies E du C.G.I. Le droit fiscal offre ainsi le curieux exemple d'une *garantie légale des atteintes administratives à la légalité* (section 2). Et ce phénomène, aux deux sens du terme (1), venant ajouter aux limites du contrôle juridictionnel (section 1), la faible efficacité des sanctions de l'activité normative de l'Administration se conçoit facilement.

---

(1) Entendu selon le littré comme ce qui tombe sous le sens et ce qui est rare et surprenant.

## SECTION 1

UN CONTROLE JURIDICTIONNEL  
A PORTEE LIMITEE

Le contrôle juridictionnel du principe de légalité, et parallèlement de l'activité normative de l'Administration fiscale, peut intervenir à deux occasions. Il est le plus souvent un contrôle accessoire effectué dans le cadre d'un recours dont l'objet principal est de vérifier la légalité d'un acte individuel d'imposition. C'est alors le juge fiscal qui exerce ce contrôle par voie d'exception d'illégalité.

Mais l'intervention normative de l'Administration fiscale peut aussi être l'objet d'un recours dirigé exclusivement et principalement contre elle. C'est notamment l'hypothèse classique du recours pour excès de pouvoir. Le contrôle n'est plus exercé alors par le juge fiscal à titre accessoire. Il relève à titre principal du juge administratif ou du juge constitutionnel. Qu'il s'agisse toutefois de ce contrôle principal (§ 2) ou du contrôle accessoire (§ 1), l'un et l'autre connaissent des limites qui pour être de nature différente n'en altèrent pas moins l'efficacité.

## PARAGRAPHE 1

Les limites du contrôle accessoire exercé par le juge fiscal  
dans le cadre du contentieux fiscal

Saisi d'un recours, le juge fiscal est fréquemment amené à interpréter ou à apprécier par voie d'exception la légalité des textes réglementaires. C'est au cours de cette fonction traditionnelle qu'il peut contrôler l'activité normative de l'Administration fiscale. Mais à l'observation, l'interprétation et l'appréciation de légalité par le juge fiscal des actes réglementaires s'avèrent limitées (B), en dépit d'une étendue apparemment non négligeable (A).

A. — L'interprétation et l'appréciation de légalité des actes  
réglementaires : son étendue apparente

141. — Comme le juge répressif (2), le juge judiciaire de l'impôt voit sa compétence considérablement augmentée par rapport à celle normalement impartie au juge judiciaire de droit commun. Autorisé à interpréter et à

---

(2) T.C., 5 juillet 1951, Avranches et Desmarets, S. 1952, 3, p. 1 note Auby.

apprécier la légalité des actes administratifs réglementaires, le juge judiciaire de l'impôt (2°) dispose de pouvoirs identiques à ceux des tribunaux administratifs, juges de l'impôt direct (1°).

1°) *L'interprétation et l'appréciation de légalité par le juge administratif de l'impôt*

Tout naturellement, devant le juge administratif statuant en matière fiscale, l'exception d'illégalité ne constitue pas une question préjudicielle, mais une simple question préalable. Lorsque le Tribunal administratif se heurte à une question accessoire, dont la solution relèverait normalement d'une autre juridiction administrative, il n'hésite pas à trancher lui-même. Juge de l'action, il est juge de l'exception.

La règle est de portée générale. Elle s'applique en matière fiscale comme en toute autre. « Si par exemple un contribuable conteste devant lui, par la voie d'exception d'illégalité, la légalité d'un décret servant de base à une imposition litigieuse, le Tribunal administratif tranchera lui-même la difficulté, quoiqu'il eût été radicalement incompétent pour connaître, à titre principal, d'un recours dirigé contre un tel acte. Les décrets... devant être attaqués directement devant le Conseil d'Etat statuant en premier et dernier ressort » (3). Les exemples de ce contrôle à titre accessoire sont nombreux. Le 2 février 1973 et le 11 mai 1973 par exemple, dans deux arrêts d'Assemblée, le Conseil d'Etat déclarait qu'un décret, pris pour l'application de la loi du 19 décembre 1963, n'avait pu légalement élargir la définition légale de la plus value foncière imposable, dans le cas où la cession résulte d'une expropriation, et limiter la définition des impenses à ajouter au prix de revient (4).

Sur cette appréciation de légalité, point n'est besoin d'insister. Il s'agit simplement de l'application des règles de droit commun sur le contrôle de légalité. A l'inverse, lorsque l'interprétation ou le contrôle de validité d'un acte réglementaire est exercé par le juge judiciaire, l'étendue des pouvoirs est plus surprenante (5).

2°) *L'interprétation et l'appréciation de validité par le juge judiciaire de l'impôt*

142. — Statuant en matière fiscale, les tribunaux judiciaires exercent un double pouvoir d'interprétation et d'appréciation de validité à l'égard des actes

---

(3) Ph. Bern, La nature juridique du contentieux de l'imposition 1972 p. 101.

(4) B.C.D. 1963 n° 5 p. 170 ; n° 7-8 p. 268. Cf. aussi C.E. 2 mai 1973, D.F. 1974 n° 9 com. 247. Plus généralement, G.W. Schmeltz, La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative, Dalloz 1978 p. 15 et s.

(5) *A fortiori*, les pouvoirs du juge judiciaire sont encore plus surprenants lorsqu'il interprète ou contrôle la validité d'un acte individuel d'imposition, cf. Cass. Civ. 6 octobre 1953 D. 1954 p. 40. Les tribunaux judiciaires ne peuvent interpréter des actes administratifs non réglementaires, ni apprécier la légalité d'actes administratifs, qu'ils soient individuels ou non, T.C. Septfonds, 16 juin 1923, D. 1924, 3 p. 41.



réglementaires antérieurs à l'opération d'imposition individuelle. A vrai dire, le pouvoir d'interprétation d'un acte administratif général, à la différence d'un acte individuel, fait partie des droits traditionnels du juge judiciaire depuis l'arrêt Septfonds. Mais alors qu'en matière de droit commun, cette solution du Tribunal des Conflits, du 16 juin 1923, n'est intervenue qu'« après de longues incertitudes et de longues divergences entre la Cour de Cassation et le Conseil d'Etat » (6), en matière fiscale, le droit d'interpréter les actes administratifs à caractère réglementaire n'a jamais été contesté au juge judiciaire (7).

Toutefois, c'est surtout quant au pouvoir d'apprécier la légalité des actes réglementaires que la compétence du juge judiciaire de l'impôt est remarquable. Les solutions posées par les arrêts Septfonds et Barinstein font interdiction absolue aux tribunaux judiciaires non répressifs d'apprécier la légalité des actes administratifs, qu'ils soient réglementaires ou individuels. Au contraire, dans le contentieux fiscal, dès la première moitié du XIX<sup>e</sup> siècle (8), il est admis que le juge judiciaire possède le pouvoir d'appréciation de légalité. « *L'autorité judiciaire, compétente pour statuer sur les réclamations relatives à l'application des contributions et taxes indirectes, l'est également pour apprécier la légalité et interpréter le sens des actes administratifs en vertu desquels la perception a eu lieu.* »

Constamment réaffirmée, « cette compétence s'étend à tous les actes administratifs de portée générale, y compris les décrets lois..., s'ils n'ont pas fait du moins l'objet d'une rectification législative. » (10).

Ce pouvoir d'interprétation et d'appréciation de validité, des actes réglementaires, n'est d'ailleurs pas seulement un droit pour le juge judiciaire de l'impôt. Il a obligation de faire usage de cette prérogative impliquée par l'objet même de sa compétence. Juge de la légalité d'une obligation fiscale, il doit être en mesure de contrôler tous les actes administratifs susceptibles de vicier l'imposition. « Saisi d'une action fiscale en dégrèvement, il est tenu de statuer lui-même sur toute exception d'illégalité visant un acte réglementaire préalable à la perception. En aucun cas une telle exception ne saurait donner lieu à un renvoi préjudiciel devant le juge administratif. » (11).

Ce contrôle du juge judiciaire de l'impôt, comme celui du juge administratif, intervient toutefois à titre d'exception. Ce caractère même lui assigne l'essentiel de ses limites.

---

(6) G. Vedel, Droit administratif 1973 p. 143.

(7) T.C. 30 avril 1898 D.P. 1899, 3, p. 94 ; Cass. Civ. 25 février 1918 2<sup>e</sup> espèce, D.P. 1921-1-141. Pour les actes individuels, le juge judiciaire peut exercer son pouvoir si l'acte particulier est « *rattachable à la procédure d'application de l'impôt* », cf. B. Castagnède, *op. cit.* t. 1<sup>er</sup> p. 333 et s.

(8) C.E., 30 août 1845, Rivalz D. 1846 III 1 ; 15 octobre 1850 Moreau Rec. Leb. p. 538.

(9) T.C. 27 oct. 1931, Société Pannier, Rec. p. 1173.

(10) B. Castagnède, *op. cit.* p. 330. Ph. Bern, *op. cit.* p. 114. Cass. 15 février 1943, R.S.L.F. 1946 p. 228. Cass. 26 février 1950, R.S.L.F. 1952 p. 463, chr. M. Chrétien. Cass. Comm. 31 janvier 1956, A.J.D.A. 1956, II, p. 197. Aussi observations de M. Chrétien, R.S.L.F. 1953 p. 800 et 1954 p. 424.

(11) B. Castagnède, *ibidem* p. 332.

B. — L'interprétation et l'appréciation de légalité des actes réglementaires : ses limites réelles

C'est tout autant la portée du contrôle exercé par le juge de l'impôt (2°) que son champ d'application qui se trouvent limités (1°).

1°) *Les limites du champ d'application de l'interprétation et de l'appréciation de légalité*

142 bis. — Très nettes à l'égard des conventions fiscales, sur lesquelles aucun contrôle ne s'exerce vraiment, en dépit de leur rôle croissant, les limites du contrôle juridictionnel s'observent aussi pour les textes de droit interne. L'excès de libéralisme du Conseil d'Etat, dans l'appréciation de la notion d'application des lois, et son refus d'accorder une existence juridique aux circulaires fiscales en donnent exemples.

S'agissant du contrôle de la légalité des instructions fiscales, la position du Conseil d'Etat se résume dans la clause traditionnelle sur leur « manque de base légale et réglementaire ». En règle générale, la haute juridiction administrative dénie à toute circulaire fiscale une existence juridique. Elle proclame que l'Administration ne peut légalement, par des instructions, déroger aux règles édictées par des dispositions législatives et réglementaires. Par suite, un contribuable ne peut utilement se prévaloir d'une circulaire fiscale devant le juge de l'impôt pour demander décharge d'une taxe établie conformément à la loi (12).

Chaque année, plusieurs décisions du Conseil d'Etat affirment ce « défaut de fondement légal » des instructions de l'Administration fiscale (13). Si bien qu'en la matière, il y a absence de tout contrôle juridictionnel. Cette carence s'ajoute aux limites plus générales du contrôle de la légalité fiscale. Elles tiennent à la trop grande souplesse du Conseil d'Etat dans l'appréciation de l'application des lois fiscales.

A cet égard, s'il était sans doute inévitable de ranger dans le domaine réglementaire la fixation des mesures d'application des lois, il faut bien voir que « la distinction abstraite des règles et des mesures d'application est

---

(12) Tourdias, Les circulaires fiscales, J.C.P., C.I., 1961 n° 68 397 p. 106.

(13) Par exemple C.E. 14 juin 1972, défaut de fondement légal d'une note administrative relative aux bases de calcul du droit proportionnel de patente, B.C.D. 1972, p. 280. 19 mai 1972 et 14 juin 1972, défaut de valeur réglementaire de mesures de tempérament, B.C.D. 1972 p. 254 et 280. C.E. 11 avril 1973, B.C.D. 1973 n° 7-8 p. 269. D.F. 1973, comm. 1022 p. 17. Si la circulaire fait au contribuable un sort meilleur que celui de la loi, sauf changement de doctrine, le Conseil d'Etat relève toujours qu'une telle circulaire, « dépourvue de base législative et réglementaire », est sans valeur juridique. La jurisprudence est constante, cf. C.E. 24 mars 1922, Chambre Syndicale des Fabricants d'eaux gazeuses de Paris, R.D.P. 1922 p. 247. P. Damerval, La nature juridique de la créance d'impôt, Paris 1937, p. 64.

quasi-impossible » (14). Tout est alors affaire de pratique. Et la pratique s'est établie dans un sens favorable à l'Administration fiscale. Comme le Conseil Constitutionnel qui définit libéralement la notion d'application, le Conseil d'Etat fait « doublement preuve de libéralisme dans son appréciation des pouvoirs de l'autorité réglementaire. D'abord, en n'exigeant pas une habilitation législative expresse comme fondement aux interventions réglementaires en matière fiscale. Ensuite en qualifiant de mesures d'application toutes les interventions prévues, fut-ce implicitement, par la loi » (15).

Avec une interprétation aussi souple, relevée et critiquée par tous les observateurs, on comprend que les déclarations d'illégalité, à l'encontre de l'activité normative de l'Administration fiscale, soient peu fréquentes. Le contrôle du Conseil d'Etat est d'ailleurs encore plus limité, sinon inexistant, lorsqu'il doit connaître de l'activité administrative, non plus dans l'application des lois, mais dans l'élaboration et l'interprétation des conventions fiscales.

143. — Pour l'interprétation d'abord des conventions de double imposition, le Conseil d'Etat applique sa jurisprudence traditionnelle relative aux conventions internationales. A l'exception de quelques arrêts (16), cette jurisprudence constante affirme, depuis la décision Rougemont du 3 septembre 1823, qu'une « juridiction administrative... ne peut, sans excéder la limite de ses pouvoirs..., se livrer elle-même... à une interprétation... sans avoir au préalable provoqué l'interprétation du ministre des affaires étrangères... » (17).

Devant le juge de l'impôt direct, l'interprétation des conventions fiscales internationales donne lieu par conséquent à question préjudicielle (18). Avant de statuer, le Conseil d'Etat renvoie au ministre des affaires étrangères l'interprétation de la clause litigieuse (19). Certes, utilisant la maxime vatellienne *in claris no fit interpretatio*, le Conseil d'Etat applique parfois en matière fiscale sa jurisprudence sur l'*acte clair* (20). Mais ce ne peut être que rarement. Les conventions fiscales sont trop techniques pour être claires. Le plus souvent elles posent problème d'interprétation et il y a alors, en cas de contentieux, renvoi préjudiciel au ministre (21).

(14) J.L. Guïèze, *op. cit.* p. 116. Le Conseil Constitutionnel semble toutefois avancer un critère de distinction avec l'opposition de « la mise en œuvre » et de « la mise en cause ». Les grandes décisions du Conseil Constitutionnel, 1975 p. 64.

(15) J.L. Guïèze, *op. cit.* p. 117.

(16) Perret 5 décembre 1833, S. 1834, p. 630. Ducoud, 22 juin 1901, Rec. Lebon p. 524. L'interprétation se fait contre le sens retenu par le ministre des affaires étrangères. Il en est de même dans l'arrêt du 30 janvier 1948 Lehericy, Rec. Lebon p. 41. Sur ces problèmes du droit international et du Conseil d'Etat, cf. de la Pradelle, E.D.C.E. 1962 ; A. Gervais, A.F.D.I. 1965 p. 13 ; Dubouis, A.F.D.I. 1971 p. 9.

(17) C.E. 2 mars 1962 Rec. Lebon p. 142.

(18) C.E. 4 août 1926, Amoudruz, Rec. Leb. p. 846. C.E. 19 mai 1972 et 4 déc. 1974, R.I.F. 1975 n° 2 p. 59. C. Gour, J. Molinier, G. Tournié, Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale, 1977 p. 48 et s. C.D.F.I. 1960 vol. 42.

(19) C.E. 19 mai 1972, B.C.D. 1972 p. 279.

(20) Sur cette notion, cf. P. de la Pradelle, *op. cit.* p. 28. C.E. 17 janvier 1948, Veuve Rubel, Rec. p. 33. C.E. 21 déc. 1977, Sieur X, A.F.D.I. 1978 p. 1039.

(21) Pour un cas de renvoi non nécessaire, cf. C.E. 26 avril 1972 p. 254 relatif à la convention fiscale avec la Suisse.

L'absence de contrôle, qui en résulte, paraît être d'autant plus étendu qu'en certains de ses arrêts, la Cour de Cassation elle-même semblerait aligner les pouvoirs du juge de l'impôt indirect sur ceux reconnus au juge de l'impôt direct. Il faut être toutefois très nuancé. *Affirmer, comme le font B. Castagnède et Ph. Bern, que « les tribunaux civils ne sont plus aujourd'hui admis à interpréter les clauses à caractère fiscal des conventions internationales », est excessif (22).*

Tel arrêt de la Cour de Cassation, du 19 mars 1963, casse et annule un arrêt de la Cour d'Appel de Paris, du 30 mai 1960, précisément parce qu'il s'était refusé à interpréter une convention fiscale.

« En refusant de se prononcer comme elle y était invitée, sur le point de savoir si l'impôt réclamé pouvait ou non être considéré comme un impôt direct au sens des autres alinéas de l'article 2 [de la convention franco belge de double imposition], pour le seul motif que les tribunaux judiciaires seraient incompétents pour interpréter une convention internationale, et alors que cette convention ne soulevait aucun problème de droit public international, la Cour d'Appel a violé les textes susvisés » de la convention et la loi portant approbation de la convention franco-belge (23).

Toutefois, comme en sens inverse existe la jurisprudence relevée par M. Castagnède (24), il semble difficile de se prononcer ici avec certitude. Encore que l'arrêt du 19 mars 1963 soit postérieur de 10 ans à cette jurisprudence. En revanche, la position du Conseil d'Etat est certaine. Le juge administratif se refuse à interpréter les conventions fiscales.

143 bis. — Toute cette importante source du statut du contribuable est donc laissée entièrement à la discrétion de l'Administration fiscale. D'autant, qu'en contradiction avec les termes de l'article 55 de la Constitution de 1958, le Conseil d'Etat se refuse à exercer sur les conventions internationales le moindre contrôle de régularité. Certes le Conseil d'Etat exigera qu'une convention fiscale ait été ratifiée ou approuvée et publiée (25) pour pouvoir être « utilement invoquée ». Mais c'est là tout son contrôle. Il examine l'existence de la ratification. Superficiellement et « avec beaucoup de souples-

(22) Ph. Bern écrit : « un jugement rendu par le tribunal de la Seine, le 7 juillet 1950, a amorcé un revirement de la jurisprudence en matière fiscale, la jurisprudence fiscale judiciaire tendant à s'écarter de la jurisprudence civile pour s'aligner sur celles des juridictions administratives » *op. cit.* p. 116. C'est inexact. MM. Bern et Castagnède, s'inspirent, semble-t-il, de la chronique de M. Chrétien, à la R.S.L.F. de 1951, pour qui l'arrêt de 1950 poserait une « solution de principe ». En fait la jurisprudence postérieure ne paraît pas confirmer ce point de vue. D'autant que la tendance du juge judiciaire est plutôt à l'audace en la matière. Cf. ainsi le revirement de la Chambre criminelle de la Cour de Cassation, A.F.D.I. 1977 p. 969.

(23) J.C.P. 1963 n° 13 270 avec les observations de M. Ancel.

(24) B. Castagnède, *op. cit.* p. 327. R.S.L.F. 1952 pp. 235-242 ; 1954 p. 974. S. 1955, I, p. 24.

(25) C.E. 23 juillet 1974 Société X : « Considérant que les traités internationaux ne sont introduits dans l'ordre juridique interne français que s'ils ont été, selon le cas, ratifiés ou approuvés et ont fait l'objet d'une publication », B.C.D. 1974 n° 11 p. 382 ; cf. Ass. Plénière 13 juillet 1965, Société Navigator Rec. p. 423. C.E. 25 oct. 1978, à propos de la Convention fiscale franco-ivoirienne non approuvée et non publiée, R.J.F. 1978 p. 382.



se » (26), sans en contrôler la régularité (27). C'est semble-t-il aussi la position de la jurisprudence judiciaire. Il « n'appartient pas aux tribunaux civils de se prononcer sur la régularité de la procédure suivie, pour aboutir à la publication des accords internationaux » (28).

Pourtant, l'article 55 de la Constitution faisant référence, après l'article 26 de la Constitution de 1946, aux « *traités régulièrement ratifiés* », par voie d'exception le juge fiscal pourrait légitimement exercer ce contrôle de régularité. S'abstenant de le faire, il laisse l'ensemble de la source internationale du droit fiscal, dont le domaine va croissant, sous le seul contrôle de l'Administration.

Pour l'interprétation et l'appréciation de légalité des sources administratives, c'est là une importante limite. Mais la plus marquée concerne bien moins le champ d'application de ce contrôle du juge que sa portée.

## 2°) *Les limites de la portée de l'appréciation de légalité*

La limite du contrôle accessoire est évidente. Elle tient en ce que le juge peut simplement refuser l'application d'un acte réglementaire, sans avoir la possibilité de l'annuler. La mission du juge de l'impôt consistant à apprécier la légalité d'une perception fiscale individuelle, qu'il appartienne à la juridiction administrative ou à la juridiction judiciaire il ne dispose pas du pouvoir d'annuler les actes réglementaires (29). Si bien qu'un acte réglementaire déclaré illégal pourra continuer à s'appliquer. Il faudra à chaque fois, pour les contribuables concernés, soulever l'exception d'illégalité. Par exemple dans l'arrêt du 2 février 1973, en matière de plus-values sur cession de terrains, le Conseil d'Etat déclare illégal le décret du 29 janvier 1964, en ce qu'il « apporte à la loi... une limitation qu'elle n'a pas elle-même édictée et que le pouvoir réglementaire n'était pas habilité à prendre » (30). Mais dans une autre affaire, le décret s'étant encore appliqué, un arrêt du 11 mai 1973 a dû à nouveau déclarer son illégalité (31).

L'exception d'illégalité est on le voit de portée manifestement limitée, même si son utilisation peut être perpétuelle. Le contrôle qu'elle permet est moins énergique que celui opéré par la voie du recours en annulation. Il est vrai qu'en matière fiscale, ce contrôle principal de la légalité des sources administratives est aussi profondément limité.

(26) R. Odent, *Contentieux administratif*, I.E.P., 1976 p. 173.

(27) C.E. Villa, 16 nov. 1956 ; André, 3 mars 1961.

(28) Dame Klarsfeld - Office franco allemand pour la jeunesse, Cour d'Appel de Paris, 18 juin 1968. Pour l'opinion inverse cf. Ch. Rousseau qui observe une « *tendance actuelle de la jurisprudence judiciaire... à refuser toute valeur aux traités modifiant la législation interne parce que leur ratification n'a pas été autorisée par une loi* », *Droit International Public* 1970, p. 42.

(29) C.E., Ville de Marseille, 30 avril 1951, *Rec. Leb.* p. 689.

(30) B.C.D. 1973 p. 171.

(31) B.C.D. 1973 p. 268.

## PARAGRAPHE 2

## Les limites du contrôle principal exercé par le juge constitutionnel et le juge administratif

Qu'il soit exercé par le Conseil d'Etat (B), et depuis la Constitution de 1958 par le Conseil constitutionnel aussi (A), ce contrôle immédiat de l'activité normative de l'Administration fiscale est encore limité.

### A. — La quasi inexistence du contrôle du Conseil constitutionnel

144. — Juge d'attribution, le Conseil constitutionnel n'est pas amené à connaître de la constitutionnalité des actes réglementaires. L'article 61, qui prévoit sa saisine, « n'est pratiquement d'aucun secours pour faire censurer les dépassements de compétence du pouvoir réglementaire » (32). Il est intéressant de relever à cet égard que sur les onze décisions rendues par le Conseil constitutionnel, sur la base de cet article 61 alinéa 2, de 1959 à mars 1975, six avaient pour origine un recours du premier ministre. Autant dire que ce mécanisme est bien plus protecteur de l'activité du pouvoir réglementaire qu'il n'en assure le contrôle. Une des décisions du 28 décembre 1976 est à ce propos révélatrice. Elle vient protéger, contre les empiètements parlementaires, « le droit d'initiative général conféré au Premier ministre » (33). Toutefois, depuis la révision constitutionnelle d'octobre 1974, ce mécanisme de l'article 61 alinéa 2 connaît un supplément d'efficacité voire un changement de nature. De fait, alors que de 1959 à 1974 on ne compte que trois saisines parlementaires, émanant du seul président du Sénat, de 1974 au 1<sup>er</sup> avril 1980 on en dénombre 38 dont quatre concernent directement la fiscalité (34). Mais même étendu, le contrôle du Conseil constitutionnel, sur cette base de l'article 61 alinéa 2, ne touche pas vraiment à l'activité normative de l'Administration fiscale.

Il en va de même pour le contrôle exercé à partir des articles 37 et 41 de la Constitution (35). D'autant qu'il s'agit là, le plus souvent, de protéger le domaine réglementaire et non le domaine de la loi (36). « Les saisines d'origine exécutive ont pour but en effet de faire reconnaître la compétence réglementaire... Quant aux saisines d'origine parlementaire, elles ne peuvent intervenir qu'à la suite de l'irrecevabilité opposée à une proposition de loi ou

(32) B. Brachet, *op. cit.* p. 304.

(33) R.D.P. 1977 n° 5 p. 973.

(34) Pouvoirs, Le Conseil constitutionnel, 1980 n° 13 p. 154. Les « décisions fiscales » concernaient la suppression de la patente en 1975, la T.V.A. européenne en 1978, la perception des impôts en 1979 et la fiscalité locale en 1980.

(35) La loi du 15 mars 1963, sur la fiscalité immobilière, lui a été ainsi déferée, en vertu de l'article 37 al. 2, R.D.P. 1976 p. 257.

(36) De plus en matière fiscale, il ne semble pas que l'article 41 ait été utilisé. De 1959 à 1980, le Conseil constitutionnel a été saisi 11 fois sur la base de cet article, cf. Pouvoirs, *op. cit.* p. 168.

d'amendement, et évidemment pas à propos d'un règlement adopté ou projeté. Si un règlement apparaissait à un parlementaire empiéter sur le domaine de la loi, il lui faudrait déposer une proposition de loi régissant le même objet, la faire inscrire à l'ordre du jour, susciter une opposition, obtenir du Président de la chambre intéressée », ou de soixante parlementaires, la saisie du Conseil constitutionnel, pour aboutir indirectement à une décision du Conseil sur la constitutionnalité de ce règlement (37). Point n'est besoin de dire qu'à supposer même que cette procédure soit un jour suivie, elle ne pourrait être fréquente. Par conséquent, le contrôle que peut exercer le Conseil constitutionnel, sur les sources administratives du statut de contribuable, apparaît bien comme quasi inexistant.

L'affirmation est toutefois à nuancer. Dans sa décision du 23 juillet 1975, le Conseil constitutionnel a été amené en effet à connaître de l'activité normative de l'Administration. Du moins lorsqu'elle prépare la loi fiscale. Il l'a fait en se prononçant sur les limites au pouvoir d'utiliser l'article 40 de la Constitution (38).

Soixante-cinq députés lui avaient déferé la loi instituant la taxe professionnelle, au motif qu'une utilisation excessive de l'article 40 avait empêché le Parlement d'exercer son droit d'amendement (39). Dans sa décision, le Conseil Constitutionnel commence par affirmer qu'il entre dans sa « mission de statuer sur le point de savoir si, au cours de l'élaboration de la loi, il a été fait de l'article sus-rappelé une application conforme à la lettre et à l'esprit de cette disposition ». Puis, à l'analyse des débats dans l'une et l'autre assemblée, il en conclut « que dans tous les cas où, suivant les procédures et dans les formes prévues par les règlements de ces assemblées, des amendements ont été déclarés irrecevables, il s'agissait de mesures qui auraient eu une incidence financière directe se traduisant soit par une diminution de ressources, soit par l'aggravation d'une charge publique ; que dès lors il a été fait... une exacte application de l'article 40 de la Constitution » (40).

Appelé à se prononcer, le Conseil constitutionnel a été ainsi conduit à contrôler un des moyens indirects de l'intervention administrative dans l'élaboration des lois fiscales. Il devait en 1979 se prononcer sur un autre de ces instruments assurant la prépondérance des textes d'origine administrative : L'article 49 alinéa 3 de la Constitution. Mais exceptée ces hypothèses, d'au-

---

(37) J.L. Guèze, *op. cit.* p. 114-115. Cf. sur ces points, Le domaine de la loi et du règlement, P.U. d'Aix-Marseille, 1978 et bibliographie in Pouvoirs, *op. cit.* p. 165.

(38) De 1959 à 1980, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur l'article 40. La décision du 20 janvier 1961, sur la notion de charge publique, abordait déjà le problème, D. 1961 p. 177 note Hamon ; S. 1961 p. 165 note L. Philip. Dans sa décision du 27 décembre 1973, le Conseil Constitutionnel aborde aussi à titre subsidiaire la question. Outre son célèbre considérant sur le principe d'égalité devant la loi, cette décision invoque la violation de l'article 42 de la loi organique relative aux lois des finances, Cl. Franck, *les fonctions juridictionnelles du Conseil Constitutionnel...*, 1974. p. 301. L. Philip, La jurisprudence financière du Conseil Constitutionnel, R.D.P. 1979 p. 481. P. Lalumière, un domaine nouveau de l'intervention du Conseil constitutionnel, in Pouvoirs, *op. cit.* p. 51-54.

(39) En 1<sup>re</sup> lecture à l'Assemblée Nationale l'article 40 avait été opposé 12 fois. Cf. A. Boulloche, Le Monde 3 juillet 1975 et F. Icart, Le Monde 8 juillet 1975.

(40) A.J.D.A. 1976 p. 86 note P. Lalumière.

tant plus limitées qu'elles n'ont pas conduit à une sanction (40 bis), il est permis de parler d'une quasi absence de contrôle constitutionnel sur l'activité normative de l'Administration fiscale.

Quant au contrôle qu'exerce le Conseil d'Etat, il existe certes sans être pourtant pleinement efficace.

## B. — Les limites du contrôle du Conseil d'Etat

145. — Ayant admis la possibilité pour l'autorité réglementaire de fixer les modalités d'application des règles législatives, le Conseil d'Etat ne peut sanctionner ces interventions réglementaires que si elles vont au-delà de la simple application. Le recours pour excès de pouvoir est alors le seul instrument de ce contrôle principal de légalité. Bien qu'à *priori* ce recours paraisse subir « une exception de non recevoir tirée de l'existence d'un contentieux parallèle » (41), la jurisprudence administrative l'admet depuis le début du XX<sup>e</sup> siècle contre les décisions réglementaires du pouvoir fiscal (42). La raison en est manifeste. Le recours pour excès de pouvoir « permet d'obtenir un résultat que n'atteint pas le recours fiscal. Le recours fiscal n'aboutissant pas à une annulation *erga omnes*, n'empêche pas l'impôt de subsister pour les autres contribuables. Il ne l'empêche même pas de subsister pour le contribuable requérant qui en est déchargé pour l'année, mais continue d'être imposé illégalement » (43).

Recevable, « le recours pour excès de pouvoir n'occupe toutefois « qu'une place très réduite dans le contentieux fiscal » (44). Notamment parce que sa recevabilité se heurte à un double obstacle. Il tient à la condition de l'intérêt pour agir d'abord et à l'appréciation restrictive de la nature de l'acte attaqué ensuite.

146. — La condition de l'intérêt pour agir, exigée du demandeur, est généralement appréciée de façon très libérale. C'est même la qualité de contribuable qui a été à l'origine d'une appréciation de plus en plus souple de cette notion d'intérêt. Toutefois, si la qualité même de contribuable est suffisante,

---

(40 bis) Si dans sa décision du 24 décembre 1979 le Conseil constitutionnel déclare la loi de finances pour 1980 non conforme à la Constitution, ce n'est pas en effet en raison d'une utilisation jugée excessive de l'article 49 al. 3. Ce serait, plutôt faute de ne pas avoir été utilisé davantage, cf. *Le Monde* 26-27-29 décembre 1979 et 17 janvier 1980.

(41) A. de Laubadère, *Le recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition*, R.S.L.F. 1936 p. 532. Aussi M. Chrétien, *Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale*, J.C.P. 1946 II n° 570-571 § 1 à 17. B. Castagnède, *op. cit.* t. 2 p. 479-483. P. Delvolvé, *op. cit.* p. 53-65. Les grandes décisions de jurisprudence fiscale, p. 215 et s..

(42) Pour les impôts directs, la solution est consacrée par l'arrêt Trutié de Varreux, 28 juin 1929. Rec. p. 635 : pour les impôts indirect, f. l'arrêt du 30 mai 1918, Société niçoise de transports par automobile.

(43) A. de Laubadère, *op. cit.* p. 573.

(44) Renahy, *Unité et diversité du contentieux fiscal français*, thèse Paris, 1955, p. 85.



depuis le début du siècle, à justifier l'intérêt pour agir des contribuables de la commune ou du département, elle ne joue pas au profit des contribuables de l'Etat (45). Ces derniers sont certes admis à attaquer les actes réglementaires conduisant à une surimposition (46). Par contre, si les décisions contestées sont des mesures d'allègement, le contribuable ne peut les déférer au Conseil d'Etat.

La condition de l'intérêt pour agir y fait obstacle (46 bis).

C'est évident pour le contribuable bénéficiaire, dont on n'imagine pas qu'il puisse se plaindre d'une exonération (47). C'est vrai aussi pour le non bénéficiaire. La condition de l'intérêt pour agir exige que soit établie une relation directe entre sa situation et l'allègement au profit d'autrui. La faveur entraînée pour les uns doit être en même temps une défaveur pour les autres. Dans quelques rares hypothèses, le recours pour excès de pouvoir a été admis sur cette base. L'arrêt du 24 mars 1922, Chambre syndicale des fabricants d'eaux gazeuses de Paris, constitue l'exemple classique. La chambre syndicale est admise à intenter un recours contre une mesure ne bénéficiant qu'aux restaurateurs et hôteliers. De même, une association, dont le but est de lutter contre l'alcoolisme, a intérêt pour attaquer une décision du ministre des finances faisant illégalement un traitement de faveur aux bouilleurs de cru (48). Ces exemples sont toutefois isolés. Dans le plus grand nombre de cas, la condition de l'intérêt pour agir fait obstacle à la sanction par le recours en annulation.

Cet état de droit est critiquable.

« Un impôt, et *à fortiori* un système fiscal..., ont une portée sociale, économique et politique. Lorsqu'une mesure à caractère général décide d'exonérer, en tout ou en partie, directement ou indirectement, une catégorie de contribuables, alors que le législateur ne l'a pas prévu, elle modifie les rapports qu'il a entendu établir entre les administrés. Elle détruit ou, tout au moins, désorganise l'équilibre recherché. Celui-ci peut être contestable en fait, mais il bénéficie en droit de la souveraineté de la loi et doit être observé en toute hypothèse » (49). Or la condition de l'intérêt pour agir ne permet pas souvent de sanctionner ce défaut d'observation des prescriptions légales. D'autant plus que l'appréciation de la nature de l'acte attaqué apporte un obstacle majeur à l'étendue du recours pour l'excès de pouvoir.

147. — *A priori*, « le recours pour excès de pouvoir est recevable à l'encontre de tous les actes réglementaires participant à l'exercice du pouvoir

(45) Pour la qualité de contribuable des collectivités décentralisées, cf. M. Chrétien, *op. cit.* § 22.

(46) P. Devolvé, *op. cit.* p. 59 à 61.

(46 bis) C.E. 31 janvier 1979, R.J.F. 1979 p. 105.

(47) Encore que la mesure illégale d'exonération puisse lui devenir préjudiciable. Pour un exemple d'exonération de T.C.A. qui se traduit par une perte pour son bénéficiaire, cf. C.E. 3 mars 1971, D.F. 1972, Comm. 308.

(48) C.E., Ligue nationale contre l'alcoolisme, 27 avril 1934, S. 1934, 3, p. 77.

(49) P. Delvolvé, thèse *op. cit.* p. 63.

fiscal » (50). Le Conseil d'Etat accepte de connaître des décrets-lois, dès lors du moins qu'ils n'ont pas été ratifiés par le Parlement (51), de décrets et d'arrêtés (52).

Mais on l'a vu, une importante partie de l'activité normative de l'Administration fiscale se fait par instructions. Or là, le contrôle du Conseil d'Etat est des plus exigus. Sans doute, le Conseil d'Etat a admis quelquefois la recevabilité du recours pour excès de pouvoir. Laisser présumer pour autant qu'en « présence d'une circulaire, qui ajoute à la réglementation en vigueur ou la modifie », le Conseil d'Etat exerce presque automatiquement son contrôle, est une présentation trop tranchée (53).

Bien que ces instructions « soient très nombreuses en matière fiscale, bien plus nombreuses que dans tout autre domaine, le Conseil d'Etat n'accepte que fort exceptionnellement, bien plus exceptionnellement que partout ailleurs, de les considérer comme des décisions faisant grief aux contribuables » (54). « Certes, le Conseil d'Etat utilise l'expression *circulaire réglementaire*, pour qualifier certaines circulaires fiscales. Mais uniquement dans un sens négatif, pour dire par exemple que telle instruction administrative est dépourvue de valeur réglementaire » (55). Le plus souvent, il considère que l'autorité administrative « s'est bornée à indiquer, aux agents placés sous ses ordres, l'interprétation à donner ». « Il n'y voit qu'un commentaire qui ne s'impose pas. Son raisonnement équivaut parfois à un syllogisme. Il considère que l'instruction n'a pas de valeur réglementaire, parce que l'Administration n'avait pas le pouvoir de prendre une mesure de cet ordre » (56).

Quelle que soit l'argumentation, si le juge de l'excès de pouvoir ne se refuse pas à reconnaître aux instructions fiscales une nature réglementaire, susceptible de permettre l'annulation, il est rare qu'il le fasse. Si bien que pratiquement, « *en matière fiscale, les circulaires ou instructions de service ne sont pas considérées comme des décisions faisant grief. On ne peut donc pas les attaquer pour excès de pouvoir* » (57).

La recevabilité et l'étendue du recours pour excès de pouvoir limitées, on peut dire qu'il ne joue en matière fiscale qu'un « rôle relativement mineur » (58). C'est même l'ensemble des instruments de contrôle des sources

(50) B. Castagnède, t. 2 p. 489.

(51) C.E. 12 février 1958, Chambre Syndicale Nationale des V.R.P., Rec. Leb. p. 93. Il s'agissait d'un recours contre le décret instituant la « Vignette » ou taxe différentielle.

(52) C.E. 12 juin 1963, Union nationale des équarisseurs de France, Rec. Leb. p. 354. C.E. 6 juin 1952, Syndicat des armateurs du port de la Rochelle, Rec. Leb. p. 300. Sur le contrôle d'un décret instituant des taxes parafiscales, cf. B.C.D. 1975 n° 6 p. 195 à 199.

(53) B. Castagnède, *op. cit.* p. 491 et la jurisprudence citée note 1.

(54) M. Chrétien, *op. cit.* § 19. B. Martin Laprade, La contestation, par le contribuable, de la doctrine administrative, R.J.F. 1976 p. 120.

(55) C.E. 28 mai 1956 cité par M. Tourdias, *op. cit.* C.E. 9 nov. 1979, R.J.F. 1979 p. 442.

(56) P. Delvolvé, *op. cit.* p. 56.

(57) Renahy, Thèse *op. cit.* p. 91.  
p. 91.

(58) B. Castagnède, *op. cit.* p. 481.

administratives qui se limite à un rôle bien modeste. D'autant plus, que la pratique des appels au Parlement, des décisions juridictionnelles défavorables à l'Administration, vient réduire ce qui restait de contrôle. Ainsi, dans les quelques cas, où le Conseil d'Etat sanctionne les débordements de l'activité normative de l'Administration fiscale, pour annihiler une jurisprudence qu'il n'apprécie pas, « le ministre des finances a l'art... de faire ratifier ses propres vues par le Parlement » (59). Les péripéties de la provision pour congés payés en sont l'exemple classique (60). Mais il en est d'autres (61).

Déjà limitée dans son étendue, le contrôle juridictionnel voit donc de surcroît son efficacité pratique quelquefois neutralisée par l'intervention même du Parlement, organe d'expression de la légalité fiscale. La situation pourrait surprendre. Elle n'étonne pourtant plus. Pour deux raisons. D'une part elle est devenue pratique fréquente, bien au-delà du domaine fiscal (62). D'autre part, il y a une situation bien plus paradoxale encore. Celle créée par le curieux article 1649 quinquies E du C.G.I., aboutissant à une garantie légale des atteintes à la légalité.

## SECTION 2

### UNE GARANTIE LEGALE

#### DES ATTEINTES ADMINISTRATIVES A LA LEGALITE : L'ARTICLE 1649 QUINQUIES E DU C.G.I.

148. — De très nombreuses instructions fiscales donnent l'interprétation de la loi. Mais il est fréquent que pour un même texte législatif l'Administration change l'interprétation qu'elle en donne. Si une des interprétations est favorable à un contribuable, il n'a pas pour autant de droit acquis à son maintien. Combinée avec les articles 1966 et suivants du C.G.I., cette insta-

(59) M. Cozian, *L'inégalité devant l'impôt...*, *op. cit.* D. 1975, chr. p. 101.

(60) M. Cozian, les tribulations de la provision pour congés payés, J.C.P. 1970 n° 2367, § 1 et 2 : « Le Conseil d'Etat opéra le 29 mai 1970 un... revirement de jurisprudence en admettant la déductibilité des provisions pour congés. La riposte du Ministère des Finances ne se fit pas attendre. Profitant de la débacle de la session parlementaire, il réussit ce tour de force de faire voter dans la même journée du 9 juillet 1970, par les deux assemblées, manifestement abusées, une disposition, rétroactive de surcroît, destinée à priver d'effet l'arrêt... du Conseil d'Etat. »

(61) Cf. le contentieux sur le régime de patente applicable aux concessionnaires de mines, C.E. 19 déc. 1973, Société de Wendel, Conclusion Delmas-Marsalet, D.F. 1975 n° Comm. 79. M. Cozian, D. 1975 *op. cit.* p. 101.

(62) Cf. G. Braibant, Remarques sur l'efficacité des annulations pour excès de pouvoir, E.D.C.E. 1961 p. 63. Lefas, E.D.C.E. 1958 p. 85. Lesage, Les principes de droit public régissant les rapports entre le législateur et le juge, 1961. J.P. Négrin, le Conseil d'Etat et la vie publique en France p. 156.

bilité des interprétations a eu pendant longtemps des effets malheureux sur la sécurité juridique du contribuable.

En effet, à la suite d'un changement de sa doctrine, l'Administration était entièrement libre de poursuivre, dans le délai de reprise, le recouvrement des droits omis (63). Les contribuables, qui s'étaient conformés aux instructions administratives initiales, les exonérant d'impôts, pouvaient dès lors se retrouver débiteur pour le passé et être frappés d'un rehaussement d'impôt. En d'autres termes, les instructions ne la liant pas, pendant longtemps *l'Administration fiscale a pu en toute légalité et impunité induire les contribuables en erreur* (64).

Pour remédier à cette situation, l'article 100 de la loi du 28 décembre 1959, modifié par la loi du 9 juillet 1970 et codifié à l'article 1649 quinquies du C.G.I., est venu instituer une *garantie des contribuables contre les changements de doctrine administrative* (65). Limité apparemment à ce problème juridique précis, cet article, quoique circonscrit dans son champ d'application (§ 1<sup>er</sup>), s'est accompagné d'implications théoriques inattendues (§ 2).

#### PARAGRAPHE 1<sup>er</sup>

### Le champ d'application de l'article 1649 quinquies E

L'article est composé de deux alinéas. Il dispose à l'alinéa 1 « qu'il ne sera procédé à aucun *rehaussement d'impositions antérieures*, si la cause du rehaussement... est un *différent sur l'interprétation* par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation, sur laquelle est fondée la première décision, a été à l'époque *formellement admise* par l'Administration ».

Pour l'alinéa 2, « lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal, selon l'interprétation que l'Administration avait fait connaître par ses *instructions ou circulaires* publiées, et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente ».

Empêchant « le fisc de donner effet rétroactif à ses changements de

(63) Cf. C. Rosier : « *Il est admis en droit fiscal français que le trésor n'est pas engagé... par les interprétations qu'il a faite de la loi dans ses instructions ou d'autres documents administratifs* », *Traité théorique et pratique de législation fiscale*, t. 1<sup>er</sup> p. 240.

(64) Cf. M. Chrétien, *La protection juridique du contribuable à l'égard du fisc*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 35 p. 19. Sur ce refus de reconnaître valeur juridique aux instructions fiscales, cf. C.E. 2 janvier 1947, J.C.P. 1947, II, n° 3811, note M. Chrétien. C.E. 28 mai 1956, A.J.D.A. 1956, II, p. 378. C.E. 10 mai 1965, Rec. Leb. p. 269. Aussi les conclusions de l'avocat général Blanche sur « *Hospice de Lyon c/Enregistrement* », Cass. Chambres réunies 19 mai 1874, S 1874, 1, p. 392 : « *Les interprétations ministérielles, comme les solutions de l'Administration, ne sont que l'expression d'une pensée individuelle sans autorité devant les tribunaux* ». C. Cass. Chambre civile 11 juillet 1853 : « *Les actes et décisions, par lesquels la Régie aurait autrefois consenti, pour les mutations de cette nature, à ne percevoir qu'un droit de 1 %, ne peuvent lui être opposés par le redevable auquel elle ne demande aujourd'hui que le droit tel qu'il est fixé par la loi* », S. 1853-1-p. 542.



doctrine par le biais de son droit de reprise » (66), ce texte paraît instituer une indéniable garantie pour les contribuables. Mais une abondante jurisprudence du Conseil d'Etat subordonne son application à quatre conditions si sévères (A), qu'en pratique la garantie ne joue que peu souvent (B).

#### A. — Les quatre conditions de son application

Pour que le contribuable soit garanti contre les changements de doctrine administrative, il faut d'abord qu'il y ait *désaccord* sur une *interprétation* de texte *formellement admise* par l'Administration. La situation du contribuable doit être ensuite en *conformité* avec la situation concernée par l'interprétation dont il se prévaut. Enfin, si l'imposition contestée doit souvent découler d'un *rehaussement*, cette condition n'est plus toujours exigée depuis 1976.

148 bis. — Le désaccord, d'abord exigé, doit porter sur l'interprétation d'un texte fiscal et non sur un fait. Le Conseil d'Etat le rappelle dans nombre d'arrêtés.

« Considérant que pour se prévaloir des garanties instituées par l'article 1649..., la société requérante soutient... que l'Administration... n'aurait pas compris les indemnités pour frais de représentation allouées au gérant... dans l'assiette du versement forfaitaire de 5 % ; considérant que *l'appréciation à laquelle s'est livrée l'Administration portait sur des faits... qu'elle ne constituait pas une interprétation d'un texte fiscal ; qu'elle ne liait donc pas l'Administration* et ne faisait pas obstacle à ce que celle-ci appréciait différemment la question de fait constatée » postérieurement (67).

Constitue ainsi un différend sur une question de fait, la question de savoir si des allocations pour frais d'emploi ont été effectivement utilisées selon leur objet, comme l'inspecteur l'avait précédemment admis (68). Ou encore la question de savoir si des loyers entrent dans la catégorie des revenus commerciaux, comme on l'avait précédemment admis, ou dans celle des revenus fonciers (69).

Mais tous les textes ne sont pas admis par la jurisprudence. Ainsi ne constitue par une interprétation de l'article 168 du C.G.I., une circulaire par laquelle l'Administration a seulement recommandé à ses agents de ne pas

(65) Sur cet article, cf. G. Tixier, D. 1970, chr. p. 97. Ph. Bern, R.S.F. 1971 p. 751 et s. J.P. Lukaszewicz, thèse Amiens, *op. cit.* p. 50 et s. Heilbronner, Les garanties du contribuable, E.D.C.E. 1964, p. 31. G.W. Schemeltz, *op. cit.* p. 21-26. R. Drago, Cahiers de droit fiscal international, 1965, vol. L.b. p. 110. J.C. Martinez, Cahiers *op. cit.* 1980. E. Kornprobst, La notion de bonne foi : application au droit fiscal..., Paris 1980 p. 83 et s.

(66) Ph. Bern. *op. cit.* p. 759.

(67) C.E. 3 novembre 1972, D.F. 1973 comm. 1126, conclusions Delmas-Marsalet. Aussi C.E. 16 oct. 1974, B.C.D. 1974 p. 402.

(68) C.E. 3 novembre 1972, B.C.D. 1973 p. 14.

(69) C.E. 18 juillet 1973, B.C.D. 1973 p. 359. C.E. 4 décembre 1974 à propos d'un gérant de fait, B.C.D. 1975 p. 75.

appliquer la taxation, d'après un revenu minimum forfaitaire, aux contribuables dont le revenu est principalement composé de sommes déclarées par des tiers (70). Bien plus, un arrêt du 30 janvier 1974 décide que *la garantie donnée aux contribuables ne peut s'appliquer qu'à l'interprétation du texte fiscal, qui sert de base au rehaussement, et non à l'interprétation de l'article 1649 quinquies E lui-même* (71). Dans le même sens, par une interprétation restrictive, la jurisprudence écarte du champ de la garantie les solutions administratives relatives à la procédure d'imposition. L'arrêt du 11 juillet 1973 constate ainsi « que la circulaire... invoquée par le contribuable... ne concernant *que* la procédure d'imposition..., le différend ne porte pas sur l'interprétation du texte législatif sur lequel était fondée l'imposition primitive » (71). Et quand bien même l'interprétation porterait sur ce texte de fond, encore faudrait-il qu'elle soit formellement admise par l'Administration.

149. — Cette interprétation formelle ne résulte pas de la simple pratique suivie antérieurement envers le contribuable, fut-ce après plusieurs vérifications. Par exemple, le fait que l'Administration, lors de la vérification des déclarations relatives à des exercices antérieurs, se soit abstenue de procéder au rehaussement des résultats... ne peut être regardé comme une interprétation qu'elle aurait formellement admise (73).

De même, ne constitue pas une interprétation formelle, une simple lettre de l'inspecteur relative à la déclaration à remplir (74), ni de simples assurances verbales (75), ni une position prise envers un autre contribuable et non reprise dans un document rendu public (76), pas plus d'ailleurs qu'une réponse ministérielle (77). Même les supports habituels de la doctrine administrative ne remplissent pas toujours la condition d'interprétation formelle. Des instructions administratives qui ne contiennent que de simples directives de service ne peuvent pas donner une interprétation formelle (78). N'apporte pas non plus une interprétation formelle une circulaire qui étend illégalement une exonération prévue par la loi (79).

Constitue par contre la source d'une interprétation formelle, une note prévoyant, « à titre de simple tempérament », que les nu-propriétaires seraient admis à déduire le montant de grosses réparations de leurs propres revenus

(70) C.E. 28 février 1973, B.C.D. 1973 p. 192.

(71) « La société requérante invoque... les termes d'une circulaire... du 1<sup>er</sup> août 1961 par laquelle la D.G.I. aurait fait connaître que les dispositions de l'article 1649... trouveraient à s'appliquer, même... si dans sa prise de position initiale l'Administration n'aurait touché qu'une question de fait ; *cette interprétation ne concerne pas le texte fiscal qui sert de base aux rehaussements... Il suit de là que la société... ne peut se prévaloir... de la dite circulaire.* », B.C.D. 1974 p. 160.

(72) B.C.D. 1973, p. 365.

(73) C.E. 18 juillet 1973, B.C.D. 1973 p. 361.

(74) C.E. 26 juin 1974, B.C.D. 1974 p. 359. C.E. 30 mai 1979, R.J.F. 79 p. 265.

(75) C.E. 8 mars 1974, B.C.D. 1974 p. 191.

(76) T.A. Paris 27 oct. 1972, B.C.D. 1973 p. 155. C.E. 20 fév. 1980, R.J.F. 80 p. 166.

(77) C.E. 26 juin 1974, Demoiselle X, B.C.D. 1974 p. 347. Cf. *supra* § 132 et *infra* note 88.

(78) C.E. 21 février 1973, B.C.D. 1973 p. 155.

(79) C.E. 5 décembre 1973, B.C.D. 1974 p. 61

fonciers (80) ; ou encore une note admettant les médecins des hôpitaux, de la région parisienne, à bénéficier d'une réduction forfaitaire supplémentaire pour frais professionnels (81).

A ces deux conditions expressément posées par l'article 1649 quinquies E, la jurisprudence a logiquement ajouté une troisième condition difficile à remplir : *la conformité entre la situation du contribuable requérant et la situation visée par la doctrine administration invoquée.*

149 bis. — L'interprétation administrative invoquée par le contribuable doit être extrêmement précise et viser son cas spécifique. *La garantie ne joue pas, même si la situation contestée se rapproche en droit d'une situation évoquée par une interprétation antérieure, dès lors qu'elle n'entre pas exactement dans le cadre précis pour lequel l'interprétation a été donnée.* L'arrêt du Conseil d'Etat du 4 juillet 1973 le rappelle.

« Si dans ses réponses... à des questions écrites de membres du Parlement, le ministre des finances a admis que les entreprises concessionnaires au locataire de matériel seraient en droit de constituer en franchise d'impôt des provisions..., la société X... qui n'était ni concessionnaire ni locataire de matériels... ne peut se prévaloir de l'interprétation ministérielle... » (82).

L'identité de situation doit être au surplus rigoureuse.

« Considérant que la société Nevile... n'établissait pas être dans une situation de fait ou de droit en tous points identiques à celle des sociétés concessionnaires de parkings... ; qu'elle n'est, par suite, pas fondée à se prévaloir de la doctrine administrative énoncée dans l'instruction » relative à ces concessions de parkings (83).

Ainsi, un contribuable taxé d'après ses dépenses personnelles ne peut utilement invoquer une circulaire relative à la taxation d'un revenu forfaitaire minimum d'après le train de vie, bien que l'Administration fasse elle-même « de fréquents aller et retour » entre les deux textes (84). Plus généralement, le contribuable ne peut pas invoquer la garantie s'il ne remplit pas les conditions prévues par les instructions qu'il invoque. Par exemple un artiste de variétés, qui donne lui-même des récitals, n'est pas fondé à invoquer, au sujet de la déduction des frais professionnels, une décision ministérielle relative aux seuls artistes de tournées théâtrales (85). *A fortiori*, le contribuable ne peut invoquer une circulaire dont l'objet est étranger à sa propre situation. Une note ministérielle, relative aux taxes sur le chiffre

(80) C.E. 30 juin 1972, B.C.D. 1972 p. 329.

(81) C.E. 7 juin 1972, B.C.D. 1972 p. 285.

(82) D.F. 1973, Comm. 1652, Conclusions Mandelkern.

(83) C.E. 31 octobre 1973, Société Neville Foster, B.C.D. 1974 p. 248.

(84) C.E. 23 janvier 1973, B.C.D. 1974 p. 154.

(85) C.E. 17 novembre 1972, B.C.D. 1973 p. 14. C.E. 10 janvier 1973, B.C.D. 1973 p. 118. C.E. 5 février 1975 : « Le sieur fraty invoque l'instruction... du 27 février 1961 en tant qu'elle concerne les « petits sciages » : il résulte des termes mêmes de la dite instruction, qu'elle ne vise que les produits semi-finis ; que les opérations litigieuses, qui portent sur des produits finis..., n'entrent pas dans les prévisions de l'instruction invoquée », B.C.D. 1975 p. 143. C.E. 20 fév. 1980, R.J.F. 1980 p. 156. C.E. 10 nov. 79, R.J.F. 79, p. 390.



d'affaire, ne peut être utilement invoquée dans un litige concernant l'impôt sur les sociétés (86).

De même, « le moyen tiré de la doctrine adoptée par l'Administration, dans le domaine de la fiscalité immobilière..., ne peut... être... invoqué dans un litige concernant la fraction de revenu imposable au titre des BIC » (87).

Dans quelques cas pourtant, la conformité de situation est reconnue. La réponse ministérielle, concernant une situation à laquelle est conforme le cas du contribuable, est alors opposable à l'Administration et fait échec à un rehaussement (88).

A cet égard, *l'existence d'un rehaussement n'est plus toujours exigée pour que joue la garantie des contribuables*. Depuis une jurisprudence de 1976, *même en cas d'imposition primitive, la garantie peut trouver à s'appliquer*.

149 ter. — C'est apparemment la plus importante condition. Jusqu'à une instruction administrative du 3 novembre 1975, et un arrêt en plénière fiscale du 4 juin 1976, les solutions paraissaient certaines. La garantie de l'article 1649 quinquies E ne pouvait être invoquée par un contribuable faisant l'objet d'une imposition primitive. Même si elle avait effet rétroactif. L'imposition contestée devait donc découler d'un rehaussement intervenant postérieurement à une imposition initiale. L'arrêt du Conseil d'Etat du 15 novembre 1972 déclarait en ce sens : « La requérante ne peut... invoquer utilement, à l'encontre de l'imposition primitive contestée, *les dispositions de l'article 1649 quinquies E... qui ne trouvent application que dans le cas d'un rehaussement d'une imposition antérieure* » (89).

La condition de rehaussement n'était pas aussi remplie lorsqu'il s'agissait d'une imposition initiale, établie par le vérificateur, à défaut d'un paiement spontané par le redevable (90). De même pour une imposition supplémentaire, au titre d'une année antérieure, résultant de l'étalement de revenus exceptionnels sur la demande du contribuable (91). La condition faisait encore défaut lorsque le contribuable acquittait spontanément ses taxes (92). L'article 1649 quinquies E ne pouvait être non plus « utilement invoqué pour demander la décharge des pénalités » (93), puisque ses dispositions n'avaient pour objet que de limiter les droits de l'Administration à procéder à un rehaussement des bases d'imposition.

Depuis 1975-1976, cette exigence d'un rehaussement s'est assouplie. Le champ d'application de la garantie des contribuables s'est élargi. On peut

(86) C.E. 14 juin 1974, B.C.D. 1974 p. 354.

(87) C.E. 9 janvier 1974, B.C.D. 1974 p. 92.

(88) C.E. 14 novembre 1973, B.C.D. 1974 p. 27. Aussi 7 février 1973, Dame Veuve X, B.C.D. 1973 p. 159. Cf. pourtant *supra* note 77.

(89) B.C.D. 1973 p. 68. C.E. 17 janvier 1975, B.C.D. 1975 p. 101.

(90) C.E. 20 décembre 1972, B.C.D. 1973 p. 118.

(91) C.E. 7 mars 1973, B.C.D. 1973 p. 192. C.E. 4 juillet 1973, D.F. 1973 n° 43, comm. 1653, conclusions L. Mehl : « *L'effet d'un échelonnement, pratiqué dans l'intérêt du contribuable, ne peut être assimilé à un rehaussement* ».

(92) C.E. 6 décembre 1972, Société... d'Evaux-les-Bains, B.C.D. 1973 p. 102.

(93) C.E. 11 décembre 1974, B.C.D. 1975 p. 71.



penser que l'article 1649 quinquies E fait échec à la fois à des impositions supplémentaires comme à toute imposition, même initiale (94).

La garante est limitée à des impositions supplémentaires, dans le cadre de l'alinéa 1 du texte. Il faut une décision d'imposition antérieure au rehaussement. Dans le cas de l'impôt sur le revenu, la première décision est constituée par la mise en recouvrement. Mais si le contribuable ne verse pas l'impôt, cette décision « zéro » n'est pas considérée comme primitive. C'est l'imposition établie par l'Administration qui a le caractère d'imposition primitive (95).

L'alinéa 2 de l'article ne comporte pas les mêmes restrictions que l'alinéa 1. Il fait obstacle à toute imposition, même primitive. Le Conseil d'Etat devait le préciser dans l'arrêt du 4 juin 1976 et dans une décision du 23 juillet 1976. En contrepartie, la garantie offerte repose sur une notion de cause plus étroite. C'est seulement lorsque l'Administration méconnaît une circulaire que joue la garantie de l'alinéa 2.

Le faisceau des garanties, résultant ainsi de l'article 1649 quinquies E, semble toutefois élargi par une instruction du 3 novembre 1975. Pour assurer en effet l'application de l'article, l'Administration paraît vouloir étendre les facilités de l'alinéa 2 à l'alinéa 1.

Mais en dépit de cet assouplissement, le plus souvent, les quatre conditions exigées par le Conseil d'Etat s'avèrent si rigoureuses, qu'en pratique la garantie des contribuables, contre les changements de doctrine administrative, n'est pas fréquemment appliquée (96). Un examen statistique permet de le constater.

## B. — La fréquence pratique de son application.

*L'article 1649 quinquies E n'est reconnu applicable par le juge fiscal que dans 7 % des cas environ où il est invoqué.* Un dépouillement de la jurisprudence, parue au Bulletin des Contributions Directes de 1972 à 1974, permet de le constater (97). Cette faible fréquence d'emploi jurisprudentiel n'est pas due uniformément aux quatre conditions précédentes. Toutes n'opposent pas un obstacle d'égale sévérité. Un tableau le montre en indiquant, pour chaque condition d'application de l'article 1649 quinquies E, sa fréquence d'admission par le juge.

---

(94) B.C.D. 1976 n° 10 p. 297-299. C.E. Renaut, 7 janvier 1977.

(95) C.E. 26 avril 1976, B.C.D. 1976 p. 215.

(96) Pour un panorama de la jurisprudence, cf. B.C.D. 1975 p. 84. B.C.D. 1976 n° 10 et 11.

(97) Le pourcentage est toutefois sous-évalué dans la mesure où il ne rend compte que de l'application jurisprudentielle, et encore partiellement.

FREQUENCE D'ADMISSION, DE 1972 A 1974,  
DES QUATRE CONDITIONS JURISPRUDENTIELLES  
A L'APPLICATION DE L'ARTICLE 1649 QUINQUIÈS E

|                           | Condition déclarée<br>admise | Condition déclarée<br>non admise | % d'admission<br>colonne 1/1 + 2 |
|---------------------------|------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| 1 <sup>re</sup> condition | 6                            | 14                               | 30 %                             |
| 2 <sup>e</sup> condition  | 5                            | 21                               | 19 %                             |
| 3 <sup>e</sup> condition  | 5                            | 21                               | 19 %                             |
| 4 <sup>e</sup> condition  | 6                            | 14                               | 30 %                             |

*On le voit, la deuxième condition, relative à l'interprétation formelle, et la troisième condition, concernant la conformité de situation, sont les plus difficiles à remplir. A elles deux, elles expliquent la faible étendue du champ d'application pratique de la garantie des contribuables. Mais cette application restreinte ne touche pas aux importantes conséquences théoriques de l'article 1649 quinquies E. Même si elle doit conduire à les relativiser.*

## PARAGRAPHE 2

### Les conséquences théoriques de l'article 1649 quinquies E

Garanti contre les changements de doctrine administrative, le contribuable voit sa situation devenir intangible du moins à l'égard de l'Administration. Celle-ci ne peut plus toucher à la situation du contribuable qui a un « droit acquis » à son maintien. Mais normalement placée dans une situation objective ou statuaire, le contribuable ne devrait pas bénéficier de cette intangibilité. Le propre des situations générales et impersonnelles est d'être modifiables à tout instant.

Accordant au contribuable une intangibilité de situation, l'article 1649 quinquies E le place dans une situation subjective (B). Et ce résultat n'étant atteint qu'en consacrant la supériorité de l'interprétation erronée (98) sur l'interprétation exacte de la loi, tout se passe comme s'il y avait renversement de la hiérarchie des normes fiscales. La doctrine administrative devient supérieure à la loi et l'atteinte théorique, au principe de la légalité de l'impôt, ne peut être plus nette (A).

---

(98) Interprétation erronée, puisqu'en la changeant par une modification de sa doctrine, l'Administration avoue implicitement qu'elle était inexacte.

## A. — Le renversement de la hiérarchie des normes fiscales.

150. — Si la Constitution de 1791 pouvait affirmer, avec une vigueur que l'on croyait sans réplique, qu'« *il n'y a pas en France d'autorité supérieure à celles des lois* », l'article 1649 quinquies E du C.G.I. apporte depuis 1960 le plus surprenant des démentis. Les instructions administratives peuvent primer, en matière fiscale, l'autorité de la loi. La pyramide kelsenienne de l'ordre juridique se trouve rien moins que renversée.

On sait que normalement « l'ordre juridique constitue une pyramide de normes hiérarchisées » (99), allant de la Constitution aux « règlements complémentaires ou d'application des lois », en passant précisément par ces lois. En matière fiscale, la hiérarchie est d'importance. La suprématie de la loi, qu'exprime le principe de légalité de l'impôt, a une valeur autre que technique. Elle est un principe politique au sens le plus noble du terme. Or, concrètement, *la garantie des contribuables aboutit à ce qu'un simple texte administratif l'emporte sur la loi fiscale*. On le constate nettement en décomposant le mécanisme de cette garantie.

A la date  $t$ , l'Administration interprète une loi fiscale donnée par instruction A. Aux termes de cette interprétation, les contribuables  $X$  sont exonérés d'impôt. A la date  $t + 1$ , l'Administration revient pourtant sur son interprétation. Par une instruction nouvelle B, elle estime les contribuables  $X$  imposables. Et l'article 1966 du C.G.I. l'autorisant à réparer les erreurs commises dans l'établissement des impositions, les contribuables jusqu'alors exonérés deviennent passibles d'un redressement. L'instruction B, donnant ce qui serait le sens exact de la loi, en vient à s'appliquer rétroactivement à la date  $t$ .

Or, c'est précisément ce qu'interdit l'article 1649 quinquies.

Bien que l'instruction A contredise la loi, en exonérant d'un impôt légalement dû, l'Administration ne peut le percevoir. Le contribuable ne le paiera pas et au besoin, le juge le garantira contre un prélèvement pourtant légal. Tout se passe donc bien, comme si l'instruction A l'emportait sur la loi. *La source législative s'incline devant la doctrine administrative*.

On a certes dit que l'article 1649 quinquies E ne reconnaissait « aucune-ment aux [instructions] une nature nouvelle ». Et qu'en dépit de cette disposition, elles n'avaient pas acquis une « valeur réglementaire » (100).

En fait, la question est aujourd'hui dépassée. Le problème n'est plus de savoir si les instructions ont ou non valeur réglementaire (101). Dans le cadre limité de la garantie des contribuables, elles ont concrètement une valeur supérieure à la loi (102). Si bien que « nous sommes loin des construc-

(99) H. Kelsen, *Théorie pure du droit*, Paris, Dalloz, 1962 p. 355.

(100) P. Delvolvé, *op. cit.* p. 57.

(101) Pour la thèse qui voit dans l'article 1649 quinquies E consécration de la valeur réglementaire des instructions, cf. Tourdias, *les circulaires fiscales*, J.C.P. 1961 Ed. C.I. n° 68397.

(102) J.P. Lukaszewicz, *op. cit.* p. 58. On retrouve là l'observation sociologique d'un directeur des douanes du XIX<sup>e</sup> siècle : « *En Administration, on obéit d'abord à la circulaire...*, puis à l'arrêté ou au décret, et enfin à la loi... *En cas de doute, la circulaire doit avoir raison*, parce que c'est la Nation qui fait la loi..., [mais] c'est le chef de bureau qui fait la circulaire », in G. Thuillier, *la vie quotidienne dans les ministères au XIX<sup>e</sup> siècle*, Paris.

tions normatives classiques. D'un même texte législatif, sont émises simultanément plusieurs normes » (103), qui vont « permettre au redevable de s'opposer à un redressement légalement justifié, en se prévalant d'une prise de position administrative juridiquement erronée » (104).

L'importante portée de l'article 1649 quinquies E est là.

C'est dire que cet article contrevient au principe de la légalité de l'impôt en instituant le paradoxe d'une *garantie légale des atteintes administratives à la légalité*. Ce n'est pas pourtant la seule de ses surprenantes implications. Dès lors en effet que l'Administration se trouve « liée » par l'interprétation qu'elle a donnée du texte fiscal (105), le lien juridique qui la relie au contribuable cesse d'être objectif pour devenir de type contractuel. Dans une situation statutaire, l'Administration ne pourrait pas être liée à l'égard du contribuable. Le fait qu'elle le soit, implique la reconnaissance d'éléments subjectifs dans la situation juridique du contribuable. Plus généralement, il y a changement dans la nature des situations fiscales.

## B. — Le changement dans la nature des situations fiscales.

151. — Pratiquement, le jeu de l'article 1649 quinquies E conduit à la conclusion, implicite mais incontestable, « de véritables accords. Les parties [y] régissent l'imposition du contribuable, sans qu'il soit possible de revenir sur les éléments passés » (106). La mise en place de ces « pactes d'interprétation » se fait à l'initiative du contribuable. Lorsque l'Administration interprète en effet un texte, le contribuable dispose d'un choix. Ou il conteste l'interprétation, et saisit le juge lorsqu'on lui en fait application, ou bien il l'accepte, en s'abstenant de former un recours. Un pacte est alors « implicitement conclu. L'Administration se [trouve]... liée par son interprétation, exactement comme si elle s'était engagée à la respecter par contrat... » (107).

Le fisc conserve sans doute la faculté de récuser ultérieurement cette interprétation. Ce qui correspond d'ailleurs au schéma du contrat à durée indéterminée. Mais pour le passé, il est lié. Le contribuable a un droit acquis au maintien de l'interprétation. Il bénéficie d'une protection juridique de son intérêt, ce qui est la définition même du droit subjectif, le « *Willensmacht* » de la doctrine allemande du XIX<sup>e</sup> siècle (108). Bien plus, si l'interprétation a été donnée individuellement à un unique contribuable, lui seul bénéficie de la garantie. Les autres ne pourront pas se prévaloir de cette interpréta-

(103) J.P. Lukaszewicz, *op. cit.* p. 60.

(104) Ph. Bern, *op. cit.* p. 773.

(105) Le Conseil d'Etat lui-même emploie le terme, cf. 7 février 1968, Rec. Leb. p. 101.

(106) P. Delvolvé, *op. cit.* p. 105.

(107) Ph. Bern, *op. cit.* p. 777.

(108) M. Villey, Philosophie du droit, 1975 p. 156.



tion primitive. Une sorte d'exception « *res inter alio acta* » leur est opposée.

Les conclusions du commissaire du gouvernement Schmeltz, sur une affaire ayant donné lieu à arrêt du 15 mai 1968, sont sur ce point significative :

« Le contribuable peut se prévaloir d'une doctrine non spécifiquement formulée à l'occasion de sa propre situation... Mais encore faut-il qu'elle prenne une valeur générale comme, par exemple, lorsqu'elle se trouve incluse dans une instruction rendue publique. Dans le cas qui... intéresse une prise de position individualisée, nous serions tentés de penser que le service a raison d'opposer la « *res inter alios acta* » (109).

Cette dernière formule, éminemment caractéristique du domaine contractuel, montre bien l'intrusion d'éléments subjectifs dans la situation du contribuable. On pourra voir d'ailleurs au tome 2 qu'ils sont loin d'être isolés.

Ici, il suffit de constater que la légalité de l'impôt a décliné lorsque « l'instruction du chef de service a plus d'importance que la volonté... exprimée par la législation » (110). Certes, il serait excessif de ne voir dans le principe de la légalité de l'impôt qu'un « pauvre truisme sans consistance » (111). Mais *il n'est plus pour autant possible d'écrire aujourd'hui que « la loi domine de toute sa hauteur la discipline de l'obligation fiscale »* (112). *L'Administration est devenue « source de droit fiscal »* (113), *au point que l'on a pu parler de son « emprise... sur le pouvoir législatif »* (114).

De ce déclin de la légalité fiscale, les auteurs en concluent au déclin du consentement à l'impôt. Apparemment, la relation est justifiée. A y réfléchir pourtant, est-elle vraiment la conclusion qui s'impose, après l'observation du rôle de l'Administration fiscale dans l'élaboration du statut de contribuable ?

152. — L'établissement de l'impôt étant devenu l'affaire de techniciens, le centre de gravité des sources du statut de contribuable s'est déplacé du Parlement au gouvernement et du gouvernement à l'Administration. Le Parlement demeure certes responsable du pouvoir d'imposition, « mais c'est un Parlement investi par les interventions gouvernementales... [et] administratives » (115). « *Nolens volens...*, l'Administration, ce pouvoir officieux, tend à l'emporter sur les pouvoirs officiels que sont le législatif et le judiciaire » (116). Si bien que la fiscalité devient « gouvernementale » ou administrative (117).

Dans ces conditions, parler « de la disparition du consentement à l'impôt peut se comprendre » (118). Sous réserve d'indiquer toutefois, qu'il

(109) Conclusions citées par Ph. Bern, *op. cit.* p. 776.

(110) Cl. Blumann, A.J.D.A. 1972 p. 263. Aussi Lachaume, La hiérarchie des actes administratifs exécutoires en droit public français, 1966.

(111) Ch. Eisenmann, R.D.P. 1972 p. 1370.

(112) F. Sainz de Bujanda, *op. cit.* p. 280, notre traduction.

(113) J.P. Lukaszewicz, *op. cit.* p. 42.

(114) P. Schultz, De l'emprise des administrations fiscales, thèse *op. cit.*

(115) J. Leca, *op. cit.* p. 223.

(116) M. Chrétien, Cahiers de droit fiscal international, volume 35 p. 11.

(117) Liet-Veaux, Revue administrative 1959 p. 160.

(118) R. Guillien, R.S.F. 1961 p. 426.

s'agit de l'expression parlementaire de ce consentement.

Mais ce n'est pas là l'essentiel. La constatation de ce déclin a été faite maintes fois. Par contre, on a moins souvent relevé la conséquence qu'emportait l'accroissement de l'activité normative de l'Administration fiscale sur la théorie de la situation statutaire du contribuable. Pour bien saisir cette conséquence, il faut remonter aux sources de la théorie statutaire. C'est-à-dire à la pensée philosophique du XVIII<sup>e</sup> siècle (119). La deuxième édition de l'Encyclopédie méthodique de Diderot et d'Alembert est en la matière instructive. Dans les tomes consacrés aux « *Finances* », on trouve au mot *impôt* cette phrase :

« En Angleterre, l'on ne connaît toute cette partie aggravante de l'impôt qui tient aux fixations ou aux interprétations arbitraires. La connaissance universelle du véritable sens des lois, effet inféparable de leur diffusion dans une assemblée nationale, circonscrit les pouvoirs de tous les agents du fisc dans les limites positives dont ils n'offraient jamais s'écarter. »

La comparaison, entre les situations françaises et anglaises, a valeur didactique. Les encyclopédistes indiquent ainsi expressément que la « discussion » des lois fiscales, en « Assemblée nationale », évite l'arbitraire. La loi amène cette certitude des évaluations qu'Adam Smith systématisait dans une de ses célèbres quatre règles. Autrement dit, la situation qui découle de la loi, c'est-à-dire la situation statutaire, est posée au XVIII<sup>e</sup> siècle comme le remède à l'arbitraire des « agents du fisc ». Aussi simple et élémentaire qu'apparaisse aujourd'hui le propos, c'est au départ toute sa raison d'être.

*La théorie statutaire, décrivant le contribuable dans une situation générale et impersonnelle, est historiquement une construction politique dirigée contre l'Administration fiscale d'Ancien Régime. Elle n'a donc pas à sa source la gratuité d'une constatation de pure science juridique. Elle est une théorie de combat au service d'une finalité : protéger le contribuable imposé, en limitant le pouvoir du fisc impositeur (120).*

Or depuis un demi-siècle, cette fonction se trouve remise en cause par l'accroissement du rôle normatif de l'Administration fiscale. La loi devait circonscrire « les agents du fisc dans des limites positives ». Mais la loi étant élaborée de plus en plus souvent par eux, ces « limites positives » deviennent au mieux des « auto-limites ». La théorie statutaire ne satisfait plus dès lors à sa finalité première. Elle a perdu la raison qui la faisait être. Il y a remise en cause de sa finalité protectrice. On pourrait presque dire qu'elle est une arme juridique tombée aux mains de l'adversaire. *Un statut, dont l'élaboration relève en effet de plus en plus grandement de l'Administration, n'assure*

(119) Sur ce courant philosophique, cf. C. Rosier, *Traité op. cit.* 1926, tome 1<sup>er</sup>.

(120) Cf. dans le même sens la déclaration du Sénateur Hauriou, le 5 février 1953, au Conseil de la République : « ...C'est parce que les hommes de 1789... avaient trop souffert de l'impôt... qu'ils ont forgé le principe [de la légalité fiscale]... pour préparer l'avènement d'une ère... dans laquelle l'impôt devrait être laissé à l'appréciation souveraine du corps législatif », cité par P. Schultz, *op. cit.* p. 189. Aussi M. Wurlod, thèse *op. cit.* p. 12. O. Bühler, *op. cit.* p. 64.

*plus de garantie certaine contre l'éventuel arbitraire de cette même Administration.*

Mais alors une faille importante existe dans la protection du contribuable. Elle a été perçue ! Elle a été palliée !

Assujettis à des prélèvements, qui dépendaient de moins en moins du consentement de leurs représentants parlementaires, les contribuables ont cherché à influencer les vrais centres de décisions fiscales. Et ces centres se trouvant au sein de l'Administration, c'est tout naturellement auprès d'elle qu'ils ont fait porter leur action. Du Parlement, n'exprimant plus un consentement effectif et efficace, bien des négociations fiscales sont ainsi passées à l'intérieur même de l'Administration. Les contribuables ont de plus en plus tendance à y négocier directement leur régime fiscal, par le biais des organisations socio-professionnelles où ils s'insèrent.

Tout se passe en somme comme si on assistait à un double phénomène de substitution et de compensation.

*Une expression socio-professionnelle du consentement à l'impôt se substitue à l'expression parlementaire défaillante.* Parallèlement, l'accroissement du pouvoir normatif de l'Administration fiscale se compense par un accroissement de sa réceptivité à l'action des contribuables. *L'Administration fiscale négocie. L'Administration fiscale se démocratise* (121). L'intervention des contribuables, dans l'élaboration de leur propre statut, révèle à cet égard la réalité du mouvement.

---

(121) M. Isaac se demande ainsi « si on n'assiste pas à un phénomène de compensation... de l'étroitesse de la démocratie politique par un élargissement relatif de la démocratie administrative ». « Tandis qu'un transfert ininterrompu de pouvoir se réalise au profit de l'Administration, la dissociation entre la situation de l'homme, face au pouvoir politique et face au pouvoir administratif, est de plus en plus évidente et de moins en moins justifiée.... Ne pouvant faire que les citoyens soient déterminés aujourd'hui par l'organe auquel on applique le processus démocratique en 1789, il convient d'appliquer celui-ci à l'organe qui détermine réellement le citoyen », La procédure administrative non contentieuse 1969, p. 220 note 2 et p. 229-230 ; Aussi J. Rivero, Démocratie et administration, Mélanges Savatier, 1965 p. 821.





## TITRE II

# *L'INTERVENTION DES CONTRIBUABLES DANS L'ELABORATION DE LEUR STATUT : LE RENOUVEAU DU CONSENTEMENT A L'IMPOT ET SES IMPLICATIONS*

« Alors le païsant donne un petit soufflet au duc *et demeure le païsant exempt des charges publiques* ».

Jean Bodin angevin, *Les six livres de la République*, Lyon, 1593  
p. 129.

153. — Dans les forces créatrices du droit, Georges Ripert écrivait déjà qu'il « existe une génétique des lois... A la naissance d'une loi se pose une question de filiation. Le Journal officiel publie l'acte de naissance : il est dressé comme celui d'un enfant trouvé... Parfois, l'opinion attribue la paternité à une personne dénommée et la loi s'appelle Falloux, Grammont ou Béranger... Le texte est parfois précédé d'un exposé de motifs..., [mais] la loi y est présentée comme une mesure nécessaire, imposée par l'économie ou par les mœurs, acceptée à l'avance par l'opinion. Les véritables passions qui l'inspirent, la résistance qui s'est manifestée, la lutte qu'il a fallu soutenir, tout cela est soigneusement caché sous les quelques paragraphes qui en vantent la justice et l'utilité » (1).

Ces réflexions s'appliquent tout particulièrement en matière fiscale. Même les auteurs, les moins enclins à affirmer l'unilatéralité de l'élaboration du statut de contribuable, en arrivant à penser que son « rôle..., dans l'élaboration de la législation et dans la fixation des charges qui lui incombent, apparaît très secondaire » (2).

En dépit de la référence permanente au principe du consentement à l'impôt, la fiscalité contemporaine s'imposerait aux contribuables sans qu'ils aient la possibilité d'en négocier le contenu. Le contribuable moderne s'opposerait ainsi au contribuable de la féodalité, ou de l'antiquité, qui pouvait « déterminer sa part de charges sociales suivant ses aptitudes physiques, morales et pécuniaires », et son appartenance à un ordre (3). En d'autres termes, la création de l'impôt, la justification de son caractère obligatoire et sa procédure d'établissement, relèveraient aujourd'hui de la seule volonté du souverain fiscal.

Pour être des plus répandus, ce type d'analyse n'est pas confirmé par l'observation de la réalité fiscale. Lorsqu'à partir de différents cas concrets, on examine de façon minutieuse la manière dont s'élabore la législation fiscale, force est de constater que le contribuable ou ses « représentants » y sont le plus souvent présents.

*De la loi à la circulaire, de la convention fiscale à la simple mesure d'ordre intérieur, dans le plus grand nombre de cas, les contribuables sont associés, plus ou moins directement, à l'élaboration du droit positif les concer-*

(1) G. Ripert, les forces créatrice du droit, § 26.

(2) J. Alaux, Le rôle du contribuable dans la répartition des charges fiscales, thèse Paris 1933 p. 76.

(3) J. Alaux, *op. cit.* p. 11. Pour le consentement à l'impôt dans la Grèce antique, cf. J. Ellul, Histoire des institutions de l'antiquité, p. 126 et s.. Pour le *consentement corporatif* du clergé d'Ancien Régime, cf. *infra*. § 308.

*nant*. Leur participation à ces « sources formelles » de la législation fiscale, entendues comme les « modes de manifestation du droit » (4), est si marquée, qu'il est permis de se demander dans quelle mesure elle n'a pas une profonde incidence sur « les sources matérielles » de cette législation. C'est-à-dire sur le fondement dernier de la validité » du droit fiscal (5). Dès lors, en effet, que l'observation des sources formelles du statut de contribuable permet de constater qu'elles sont bien souvent négociées, la nature régalienne de leur fondement peut être mise en doute. Un prélèvement fiscal, en partie négocié, peut être difficilement présenté comme l'acte de volonté d'un souverain fiscal.

En d'autres termes, si le consentement des contribuables à l'impôt est recherché par leur association à l'élaboration de la législation, ne faut-il pas admettre qu'il est le fondement nécessaire de l'impôt ou sa source matérielle (chapitre 2) ? L'interrogation se pose. Dans sa simple existence, elle montre déjà que l'analyse des sources matérielles du statut de contribuable doit prendre en compte les résultats tirés de l'observation de la négociation (6) des sources formelles (chapitre 1<sup>er</sup>).

(4) L. Delbez, Les principes généraux du droit international public, 1964 p. 44.

(5) H. Kelsen, *op. cit.* p. 313. Les sources formelles se situent au plan juridique. On les qualifie ainsi « parce qu'elles donnent leurs formes extérieures reconnaissables et spéciales aux différentes catégories de règles », G. Scelle, Manuel de droit international public, 1948 p. 10. Il s'agit des méthodes de manifestations du droit : Constitution, traités, lois décrets etc... cf. P. Roubier, Théorie générale du droit, 1951 p. 5 à 11. Les sources matérielles se situent au plan philosophique ou sociologique. Elles concernent le fondement du droit. « D'où les règles... tirent leur validité... ? Pourquoi les sujets se sentent tenus d'y conformer leur conduite en conscience et pas seulement par crainte d'une sanction éventuelle ? », L. Delbez, *op. cit.* p. 44. Sur la distinction sources formelles et matérielles, cf G. Scelle, Précis de droit des gens, p. 6.

(6) Négociation est pris ici au sens de discussion visant à rapprocher les points de vue de deux partenaires poursuivant des buts opposés. Le terme m'a été suggéré par des documents internes de l'Administration fiscale où il est employé, cf. *infra* § 241.

## CHAPITRE I

### LA NEGOCIATION DES SOURCES FORMELLES DU STATUT DE CONTRIBUABLE

154. — *A s'en tenir à la V<sup>e</sup> République (7), l'élaboration de toutes les réformes fiscales s'est faite avec la participation plus ou moins efficace de représentants de contribuables (8).* La plupart des dispositions fiscales essentielles, introduites sous forme de lois, de conventions internationales, de décrets, d'arrêtés ou même de circulaires, ont été élaborées au moins après consultations des intéressés, et bien souvent par négociation avec eux. Il est même advenu que la nouvelle disposition fiscale ait été instituée à l'initiative des contribuables. On le vérifie pour nombre de circulaires, prises à la demande de contribuables se trouvant dans une situation particulière, mais aussi pour certaines dispositions législatives, comme celles de la T.V.A. agricole en particulier (9).

---

(7) Le résultat ne serait probablement pas différent si l'on élargissait le champ d'observation. Pour des exemples d'élaboration négociée des normes fiscales sous la III<sup>e</sup> République, cf. J. Alaux, *op. cit.* p. 23 à 75. Pour la IV<sup>e</sup> République, cf. V. Auriol, *Journal du Septennat*, t. 1<sup>er</sup> Armand Colin 1970 Annexe VI p. 692 : « *Le gouvernement va immédiatement mettre à l'étude la réforme fiscale. A cet effet sera constitué un comité spécial composé d'un délégué par principale organisation professionnelle (C.G.T., C.F.T.C., C.G.A., Patronat)... Le comité sera chargé de présenter les suggestions au gouvernement...* ». Cf. aussi le rapport de la Commission Leenhardt en 1956, *infra* § 217.

(8) Le terme participation est pris ici au sens du Littré : « *Avoir part à* ». Son sens ressort à *contrario* de la définition de l'absence de participation : « *Sans que j'y aie aucunement contribué* ». Cf. *supra* § 15 et s.

(9) Cf. § 240 et s.



Avec un domaine de négociation aussi étendu, puisqu'il concerne la majorité des dispositions du droit fiscal, il apparaît bien vite que les modalités pratiques d'association des contribuables, à la *création fiscale*, vont être différentes selon les cas d'espèces.

Pour telle hypothèse, la négociation sera informelle ; pour telle autre, elle interviendra dans le cadre de commissions mixtes, permanentes ou circonstancielles. Parfois, la représentation des pouvoirs publics sera confiée à des techniciens de la Direction Générale des Impôts, alors qu'en d'autres cas, elle sera assurée par un « politique » : ministre des finances ou premier ministre. C'est dire que les formes de la participation des contribuables à l'élaboration de leur statut sont contingentes.

Cet aspect impressionniste de l'intervention des contribuables rend bien évidemment l'analyse mal aisée. Les difficultés sont d'ailleurs d'autant plus grandes que l'influence des contribuables, sur la création de leurs propres impôts, n'est pas toujours publique et bien précise. Très souvent, la négociation fiscale est tout aussi discrète que diffuse. En connaître l'existence, et en apprécier l'importance, devient difficile. Surtout, un délicat problème de méthode se pose. Pour saisir le rôle des contribuables, dans l'élaboration des normes fiscales, c'est à l'analyse des organisations professionnelles, représentatives de leurs intérêts fiscaux, qu'il faut recourir. A l'exception de quelques « *contribuables gullivériens* » (10) en effet, les contribuables n'interviennent pas individuellement dans l'élaboration des règles fiscales. Ils n'ont une influence qu'au travers des organisations professionnelles auxquelles ils peuvent appartenir. Dès lors, l'appréciation de leur action, dans la négociation des sources formelles, doit conduire à l'analyse de l'action fiscale des principales organisations professionnelles. Or, compte tenu des contraintes matérielles inhérentes à la technique des enquêtes sur le terrain, il est évident qu'un seul chercheur ne peut se livrer à un nombre trop élevé d'enquêtes minutieuses, assorties de vérifications et de recoupements. Force est bien d'opérer un choix et de n'étudier en profondeur que le rôle d'un nombre limité d'organisations professionnelles.

155. — Mais en limitant l'étendue du champ d'observation, ce choix ne limite-t-il pas aussi la portée des conclusions ? Scientifiquement, est-on autorisé à considérer comme représentatives, de l'action des organisations professionnelles, des conclusions tirées de la seule observation de quelques organisations (11) ?

La question peut se poser. D'autant plus que certaines organisations se plaignent de ne pas être consultées. Par exemple, lors de la parution de l'article 3 du projet de loi de finances pour 1975, portant réforme du quotient familial, certaines organisations, comme l'Union Nationale des Associations Familiales, ont regretté « une fois de plus d'être mises devant le fait accompli » (12). De même en 1975, avant « la table ronde » entre pouvoirs publics et patronat de presse, sur la fiscalité applicable aux journaux, l'Union Nationale des Syndicats de Journalistes a protesté auprès du Premier ministre pour n'avoir pas été invitée à ces travaux (13).

Non négligeables, ces objections ne sont pas toutefois sans réponses.

Tout d'abord, que toutes les organisations représentatives de contribuables, à des titres divers, ne soient pas consultées par les pouvoirs publics responsables de l'élaboration fiscale, n'infirme en rien la réalité du dialogue. Les organisations non consultées ne l'ont pas été, dans certains cas, parce qu'elles n'ont pas demandées à l'être. Ainsi les

(10) Cf. *supra* § 78 et J.C. Martinez, *Mélanges Charlier op. cit.*

(11) En ce sens O. Guichard, *Un chemin tranquille*, Flammarion 1975 p. 208 : « On parle beaucoup de dialogue social. Mais où peut-il s'organiser ? Entre les puissants ? Entre les grands féodaux ? Ils peuvent négocier, s'arranger, ils peuvent même se concerter ».

(12) *Le Monde* 10 octobre 1974 p. 37.

(13) *Le Monde* 13 et 14 février 1975.

agriculteurs, qui n'ont pas entretenu pendant longtemps des relations particulières avec la Direction Générale des Impôts, sont aujourd'hui des partenaires, en constant dialogue avec les hauts fonctionnaires fiscaux, depuis qu'ils ont pris l'initiative et l'habitude de ces contacts en 1966 (14). C'est dire qu'en dépit des apparences, et au-delà de facteurs politiques, qui entrent évidemment en ligne de compte, l'absence de dialogue ne tient pas toujours à une propension naturelle des autorités fiscales à refuser la concertation ou à ne l'accorder que sélectivement (15). Le manque de savoir faire, des permanents des organisations professionnelles non consultées, contribue aussi à donner au dialogue fiscal une *géométrie variable*.

D'autre part, certaines organisations ne sont pas consultées faute d'être véritablement représentatives des contribuables intéressés par tel projet fiscal.

Lorsqu'on envisage d'appliquer la T.V.A. à l'agriculture, ou d'assujettir les agriculteurs au bénéfice réel, la Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles ou l'Assemblée Permanente des Chambres d'Agriculture sont incontestablement représentatives des agriculteurs. Pour le fisc, dialoguer et s'entendre avec elles, *c'est dialoguer et s'entendre en raccourci avec l'ensemble des agriculteurs, futurs contribuables*.

Par contre, lorsque l'Administration fiscale se propose de réformer le quotient familial, dialoguer, pour aboutir à un accord, avec l'Union Nationale des Associations Familiales, ne présente guère d'intérêt pratique. L'accord de l'U.N.A.F. n'implique en rien l'accord de tous les chefs de famille concernés par la réforme du quotient familial. De façon identique, lorsqu'une « table ronde » examine la fiscalité applicable aux journaux, les participants doivent être des assujettis. Or les journalistes ne le sont pas. Leur consultation par l'intermédiaire de l'Union Nationale des Syndicats de Journalistes ne s'impose pas logiquement.

D'une absence de consultation, de telles ou telles organisations, il ne faut donc pas tirer des conclusions trop tranchées sur la marginalité du dialogue fiscal.

Restent les scrupules méthodologiques, quant à la valeur de conclusions basées sur la seule observation de quelques organisations professionnelles. On peut les apaiser en partie. Il est en effet possible de réduire le degré d'erreur inhérent à la restriction du champ d'observation. Il suffit de pallier les insuffisances, attachées au nombre restreint d'enquêtes, par une observation plus large du rôle des principales organisations au sein du Conseil Economique et Social ou des Commissions de l'Administration du Plan.

Toutes précautions ainsi prises, on peut légitimement généraliser les résultats dégagés de l'observation d'un nombre limité d'organisations professionnelles. La négociation fiscale s'y révèle efficace (section 2) et un certain nombre de constantes se dégagent qui permettent une synthèse sur les modalités de cette négociation (section 1).

---

(14) Sur ce rapprochement des organisations agricoles et des pouvoirs publics, cf. L'Univers politique des paysans, Cahiers F.N.S.P., 1972, n° 184 p. 267 et s.. Cf. aussi la consultation, à leur demande, de la C.G.T., de F.O. et de la C.F.D.T., par la commission Chavanon sur le prélèvement conjoncturel, J.O. Doc. Sénat 1974 n° 22.

(15) Cf. toutefois les analyses sur la pente du système, *infra* § 367.

## SECTION 1

## LES MODALITES DE LA NEGOCIATION :

## DESCRIPTION GENERALE

156. — Selon que la disposition fiscale, dont l'élaboration est discutée, a des incidences politiques ou simplement techniques, les partenaires qui participent à sa négociation vont être différents. De la même façon, les procédures de la négociation vont varier, en fonction de la plus ou moins grande importance du projet fiscal en cause. La discussion d'un aménagement fiscal mineur, à réaliser sous forme d'instruction ministérielle, n'exigera pas les mêmes formes et ne relèvera pas des mêmes personnes que la négociation d'une importante réforme fiscale, à réaliser par voie législative ou réglementaire. Les procédures de la négociation (§ 2) et les partenaires de la négociation (§ 1), vont être dès lors très divers.

## PARAGRAPHE 1

## Les partenaires de la négociation

On pourrait penser qu'une négociation fiscale se déroule selon un schéma bilatéral où l'Administration fiscale, et de façon plus générale les pouvoirs publics, débattent avec les représentants des contribuables intéressés. S'il en est quelquefois ainsi, dans bien des cas cette représentation bipolaire simplifie trop la réalité. La terminologie unitaire de *pouvoirs publics*, ou même *d'Administration*, recouvre un réel hétérogène.

Si l'*Administration* en majuscules, a pour fin dernière l'intérêt général (16), il peut advenir que toutes les *administrations* n'aient pas la même définition concrète de cette finalité commune. Si bien que lors d'une négociation fiscale, *opposant* théoriquement les représentants des contribuables aux représentants de l'intérêt général, ces derniers ne présentent pas toujours un front uni au service d'un objectif commun (17). Il est alors possible, aux

---

(16) M. Hauriou, « l'idée directrice commune aux diverses administrations publiques... », in Précis de droit administratif, 12<sup>e</sup> éd. 1933 p. 57. Encore que l'intérêt général ne soit plus forcément le monopole de l'Administration, cf. D. Truchet, Les fonctions de la notion d'intérêt général dans la jurisprudence du Conseil d'Etat, 1977 p. 19.

(17) Parfois, les représentants de contribuables n'offrent pas non plus un front uni. Les archives de la D.G.I. le montrent pour une négociation fiscale déroulée en 1967 entre représentants agricoles et fonctionnaires. J'ai pu y trouver des lettres de telle organisation, adressées au chef du Service de la législation et faisant des réserves sur la position d'une organisation voisine. Sans pouvoir citer ici des extraits de ces documents, sur demande des intéressés, je peux dire que la D.G.I. a profité de ces divisions dans le camp de ses partenaires.



représentants des contribuables, de mettre à profit ces divisions, dans le « camp adverse » de l'intérêt général, pour isoler l'Administration fiscale des autres administrations. Les contribuables recherchent des alliés, parmi ces dernières pour affaiblir la résistance du *sanctuaire de l'intérêt général* que veut être la D.G.I. Il s'agit en somme pour les organisations professionnelles d'opposer entre eux les différents représentants des pouvoirs publics et d'utiliser au mieux de leurs intérêts toutes les divergences, si ce ne sont les rivalités, qui existent entre le Parlement et l'Administration ou au sein même de l'Administration.

*La négociation fiscale se déroule donc selon un schéma triangulaire* entre les pouvoirs publics, les représentants des contribuables et leurs alliés administratifs. Les premiers ont la charge de l'intérêt général (A) face aux deux autres préoccupés de la seule défense d'intérêts fiscaux catégoriels (B).

#### A. — Les représentants de l'intérêt général : Les pouvoirs publics

157. — La préoccupation de l'intérêt général anime aussi bien l'Administration, qui en assure la mise en œuvre quotidienne par un protectorat de la vie civile, que le Parlement qui en donne le contenu par l'édiction des règles générales. Cette similitude, dans la finalité poursuivie, se traduit parfois par une participation commune, de parlementaires et de représentants de l'Administration, à un même débat fiscal. Ainsi en février 1975, la « table ronde » sur la fiscalité applicable aux journaux, tenue à l'hôtel Matignon, réunissait à côté des présidents des syndicats et organisations professionnelles d'éditeurs de journaux, le secrétaire d'Etat, auprès du premier ministre, le secrétaire d'Etat auprès du ministre de l'économie et des finances et les parlementaires rapporteurs spéciaux pour la presse au Sénat et à l'Assemblée Nationale (18) .

Mais même dans les hypothèses les plus fréquentes, où parlementaires (2°) et représentants de l'Administration (1°) ne participent pas ensemble à une discussion fiscale, les uns et les autres assurent la représentation de l'intérêt général (19).

---

(18) Le Monde 13, 14 et 15 février 1975.

(19) L'expression représentation de l'intérêt général est prise bien plus dans un sens sociologique que juridique. Il ne s'agit pas d'une prise de position sur le point de savoir si la volonté se représente ou « ne se représente point », J.J. Rousseau, Du Contrat Social, Livre III chapitre XV. Traditionnellement, mais de façon excessive, le Parlement est considéré comme plus sensible que l'Administration aux pressions des intérêt particuliers. Y. Regelsperger notait déjà en 1926 : « *L'intérêt électoral obscurcit... chez nos législateurs le sens exact de l'intérêt général* », L'impôt sur le chiffre d'affaires, thèse Paris 1926 p. 35. Le problème de la représentation de l'intérêt général existe aussi au niveau international, cf. M. Chrétien, Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel, R.C.A.D.I. 1966 pp. 21 à 36. La fonction législative fiscale, Mélanges G. Scelle, 1950, t. 2 pp. 805 à 814 ; P. Kerlan et G. Dalimier, Jurisclasseur de droit international, fascicule 350 § 74 à 95.



1°) *L'Administration*

« Les organes de l'Etat qui ont l'action administrative [étant] les mêmes que ceux qui ont l'action gouvernementale et politique » (20), la participation de l'Administration à une discussion fiscale sera assurée, selon les cas, soit par des techniciens (b), soit par des politiques (a).

a) *Les politiques*

Les autres ministres exceptés, le ministre des finances ou du budget est tout naturellement l'autorité compétente pour débattre d'un projet fiscal avec des représentants de contribuables. Mais le Premier ministre et le Chef de l'Etat ne peuvent aussi qu'intervenir dans les plus importantes discussions fiscales.

158. — Que dans une discussion fiscale le Chef de l'Etat puisse intervenir directement, ou par l'intermédiaire de membres de son cabinet, on le conçoit aisément. D'autant que 14 % des français l'estiment autorité responsable en matière fiscale (20 bis). En donner des exemples est toutefois plus difficile, bien que des informations de presse permettent parfois d'en connaître quelques-uns. Ainsi le Journal Le Monde, du 22 mars 1975, indiquait que le Président de la République avait longuement reçu cinq hommes de lettres, représentant diverses organisations de la profession, venus lui demander « une amélioration de leur sort fiscal très lourd ».

*Le plus souvent pourtant, la participation du Chef de l'Etat ou de ses collaborateurs à des discussions fiscales se présume bien plus qu'elle ne s'établit.* Sous la présidence de M. Valéry Giscard d'Estaing d'ailleurs, la vraisemblance des présomptions est plus grande. Ses précédentes fonctions publiques l'ont placé en effet pendant douze ans au centre de toutes les questions fiscales (21). Dès lors, lorsqu'un dirigeant syndical est reçu à l'Elysée, on peut présumer l'examen des questions fiscales au cours de l'entretien. Ainsi en janvier 1975, M. Ceyrac, président du C.N.P.F. étant reçu par le Président de la République, il est probable que la taxation des plus values, alors en projet, a été abordée. Le Chef de l'Etat y attachait une grande importance et le C.N.P.F. y accordait un « intérêt critique » (22).

De façon plus nette, l'élaboration du prélèvement conjoncturel illustre

---

(20) M. Hauriou, *op. cit.* p. 149. M. Long, La fonction administrative du gouvernement, Bulletin de l'Institut International d'Administration Publique, 1967 n° 1. *Le terme Administration fiscale sera entendu fréquemment comme englobant les politiques.*

(20 bis) E. Roussel, Un épisode de notre histoire constitutionnelle et politique : le mandat de G. Pompidou..., thèse p. 833.

(21) M. Valéry Giscard d'Estaing a été du 8 janvier 1959 au 19 janvier 1962 secrétaire d'Etat au Ministère des finances, auprès de M. Pinay jusqu'en Janvier 1960, et de M. Baumgartner ensuite. Il a été ministre des finances du 19 janvier 1962 au 8 janvier 1966. Puis président de la Commission des finances de l'Assemblée Nationale, de 1967 à 1968, et ministre des finances du 20 juin 1969 au 27 mai 1974. Mais même sous la IV<sup>e</sup> République, le Président jouait un certain rôle en matière fiscale. *Au tome VII de son Journal du septennat, V. Auriol signale qu'il donnait par exemple à Laniel des suggestions « pour répartir mieux les fardeaux de l'impôt en allégeant les taxes indirectes, les superpositions d'impôts »* p. 264. Plus nettement au tome 1<sup>er</sup>, l'annexe VI déjà citée indique qu'il envoyait en juin 1947 une note à Ramadier, pour lui conseiller d'élaborer la réforme fiscale, en demandant aux organisations professionnelles de présenter leurs suggestions au sein d'un comité spécial à composition mixte, p. 692.

(22) Cf. Déclaration de M. Ceyrac, La Vie française - L'Opinion, 6 février 1975 p. 5.

le rôle que peut jouer le Président de la République, ou son cabinet, dans la discussion et la mise au point d'un projet d'impôt. Dans le cas d'espèce, dès le stade de l'initiative, comme au moment des détails techniques, l'intervention d'un proche collaborateur du Chef de l'Etat s'est observée. Au point de donner même son nom au prélèvement créé : « La « Serisette ». L'intervention se maintiendra tout au long des discussions que suscitera ce projet de taxe conjoncturelle. Au sein de la *commission Chavanon*, chargée d'en étudier les modalités, parmi les différents commissaires on trouvera précisément M. J. Serisé, président du Comptoir des entrepreneurs, mais aussi chargé de mission auprès du Président de la République depuis le 28 mai 1974.

Le plus souvent toutefois, l'intervention du Chef de l'Etat ou de ses collaborateurs ne descend pas jusqu'à ce niveau de la mise au point technique des textes fiscaux (23). Ce domaine relèverait plutôt du Premier ministre. Quoique l'action fiscale des pouvoirs publics n'obéisse pas forcément à une répartition verticale des tâches. Ainsi, une négociation sur la taxe professionnelle peut être suivie par un membre du cabinet présidentiel, tout en étant conduite au ministère du budget, avec un prolongement au ministère de l'économie ou du commerce et un déroulement parallèle à l'Hôtel Matignon.

159. — A cet égard, tous les Premiers ministres ont des consultations périodiques avec les organisations syndicales. Les célèbres « rendez-vous » sociaux, des gouvernements Mendès-France et Edgar Faure, ou la politique de concertation de M. Chaban-Delmas, apportent sur ce point l'illustration type. Ces audiences, qui « accaparent environ dix pour cent de l'emploi du temps d'un Premier ministre » (23 bis), l'amènent naturellement à rencontrer des dirigeants d'organisations professionnelles concernées par une réforme fiscale.

Par exemple en juillet 1974, M. Chirac, alors Premier ministre, recevait une délégation de l'Assemblée Permanente des Chambres de Métiers venue lui exposer les critiques des artisans à l'encontre de la taxe professionnelle en projet. De même en 1975, sur le projet de taxation des plus-values, a-t-il eu des entretiens d'une grande « liberté de ton » avec M.F. Ceyrac, « un « pays » qu'il tutoie et avec lequel il se heurte souvent » (24).

Dans ces hypothèses, la discussion fiscale se déroule à l'initiative du Premier ministre ou de ses interlocuteurs. Il arrive pourtant qu'en certains cas, la loi impose la négociation. C'est l'hypothèse de l'article 10 de la loi de finances pour 1975. Il imposait au Gouvernement de réunir, « avant le 1<sup>er</sup> avril 1975, une table ronde comprenant les représentants de la presse et des ministères intéressés, ainsi que les rapporteurs des crédits de l'information des deux assemblées, afin d'étudier les améliorations à apporter au régime fiscal de la presse ». Le 13 février 1975 cette table ronde se réunissait à l'Hôtel Matignon, sous la Présidence de M. A. Rossi secrétaire d'Etat représentant le Premier ministre.

---

(23) Encore faut-il nuancer. Le degré d'intervention fiscale du Chef de l'Etat varie dans le temps et selon les hommes en place. Ainsi, dans les premiers mois du septennat de M. Giscard d'Estaing, divers membres de son cabinet de Chef d'Etat étaient d'anciens membres de son cabinet de ministre des finances. Tels MM. Serisé et Brossolette. Cette permanence des hommes, a assuré un temps la permanence des préoccupations de Rivoli à l'Élysée. Ne changeant que de bureau, les mêmes collaborateurs n'ont pas changé de dossiers et de propensions pour les choses fiscales.

(23 bis) J. Massot, Le chef du gouvernement en France, N.E.D. 1979 n° 4537 p. 273.

(24) La Vie française - L'Opinion *op. cit.*

Rendue obligatoire par la loi, la négociation devient plus facile à connaître, du moins quant à son existence si ce n'est quant à son contenu. A l'inverse, lorsque la négociation est simplement « facultative », la connaissance de son existence est tributaire des hasards de l'enquête. En octobre 1973, j'avais été ainsi informé de discussions, entre le cabinet du Premier ministre d'alors et la société Prêt à Bail SICOMI visant à élaborer un projet de leasing d'actions assorti d'avantages fiscaux. Ces tractations souterraines, bien que n'ayant pas abouti, du fait des changements politiques d'avril et mai 1974, illustraient parfaitement le chassé-croisé des élaborations fiscales. Les négociations étaient conduites non seulement avec le cabinet du Premier ministre, mais aussi auprès de M. Torre, secrétaire d'Etat au développement industriel, et en relation avec les collaborateurs du ministre des finances.

Cet exemple n'est pas isolé. Il est fréquent qu'un même projet fiscal concerne plusieurs ministères au-delà bien entendu du ministère du budget.

160. — Il est connu que le ministre de l'agriculture est partie à toutes les discussions concernant l'imposition des agriculteurs. On verra par exemple à la section suivante, ses interventions dans les négociations sur l'application de la T.V.A. à l'agriculture (25). De façon semblable, le ministère du commerce et de l'artisanat a participé aux différentes concertations suscitées par l'élaboration de la taxe professionnelle. A ce poste, M. Royer avait pu infléchir le projet de réforme de la patente dans un sens favorable aux artisans.

Plus récemment, en 1979, M. Monory, ministre de l'économie, a été étroitement associé au projet d'assujettissement des caisses de crédit mutuel à l'impôt sur les sociétés. Quelle que soit toutefois la participation de ces différents ministres, aux négociations fiscales qui les concernent, le représentant de droit commun de l'intérêt général reste en la matière le ministre du budget ou des finances.

Dans la plupart des cas, c'est de lui que dépendra en définitive l'acceptation ou le refus d'une disposition fiscale donnée. L'autorité politique, la compétence technique de tel ministre ou le climat public du moment, pourront permettre parfois l'intervention efficace d'un des ministres « dépensiers ». En 1967, M. E. Faure, ministre de l'agriculture, est intervenu positivement en faveur de la profession agricole lors des négociations sur la T.V.A. agricole. M. Royer a pu mettre à profit une atmosphère politique favorable, pour faire inclure, à la demande des professions commerciales et artisanales, quatre articles fiscaux dans la loi d'orientation du commerce et de l'industrie. Mais ces quelques hypothèses exceptées, la réalité du « pouvoir de négociation » appartient au ministre des finances devenu depuis avril 1978 ministre du budget (26).

161. — En lui-même, le poste de ministre des finances est déjà institutionnellement très important. Mais, occupé par la même personne de 1962 à 1966 et de 1969 à 1974, le poste a trouvé dans la personnalité et la stabilité

---

(25) Cf. *infra* § 187, 188, 245 et 270.

(26) M. Royer décrira d'ailleurs ultérieurement les pesanteurs du ministère des finances : « *Au ministère du commerce et de l'artisanat, j'ai été obligé de tout arracher... à des gens qui constamment me disaient « voilà l'avis du ministère des finances »...* » in Valeurs actuelles, février 1975 n° 1992 p. 26. Cf. D. Leca, Du Ministre des Finances, 1966. Closon et Filippi, l'Economie et les Finances 1968, p. 11 à 14.



du titulaire un supplément d'importance. Il en est partiellement de même en 1980, lorsqu'il est dirigé par l'ancien rapporteur du budget à l'Assemblée Nationale. Fréquemment d'ailleurs, ce poste de la rue de Rivoli échoit à un politique important. MM. E. Faure et M. Debré en sont l'illustration. M. Barre en a fourni aussi exemple en cumulant, durant deux ans, la fonction de ministre des finances avec celle de Premier ministre.

Rien d'étonnant, dans ces conditions, qu'il n'y ait pas une seule des discussions fiscales, menées depuis 1959, qui n'ait été conduite ou suivie par le ministre des finances lui-même ou son cabinet. Sa participation personnelle est d'ailleurs moins fonction de l'importance du projet fiscal discuté que de la qualité de l'interlocuteur. Ministre des finances, M. Giscard d'Estaing s'entretenait ainsi personnellement avec M. de Caffarelli ou M. Debatisse, principaux responsables de la F.N.S.E.A., des dispositions fiscales concernant les agriculteurs (27). De même, en 1975, les problèmes posés par les projets de taxation des plus values, d'impôt sur les dividendes et de réévaluation des bilans en franchise d'impôt, étaient abordés au cours d'entretiens « francs et cordiaux, c'est-à-dire assez rudes », entre le ministre des finances, M. J.-P. Fourcade, et le président du C.N.P.F. (28).

Lorsque le projet fiscal pose des questions moins politiques ou lorsque sa discussion a été abordée au niveau du ministère lui-même, les discussions fiscales sont conduites par un membre du cabinet ministériel. « Articulation essentielle » du ministère (29), le cabinet de la rue de Rivoli comprend des collaborateurs chargés des relations avec le monde politique et parlementaire et des collaborateurs qui assurent la liaison avec les différentes directions. Dans ce groupe des conseillers techniques et des chargés de mission, un membre, appelé « *le fiscal* », est spécialement affecté à l'étude des problèmes fiscaux.

Ce fiscal reçoit les différentes demandes des organisations professionnelles ou de contribuables importants, mais généralement après que l'état major de la direction générale des impôts en ait été saisi. Il serait maladroit, pour des représentants d'intérêts professionnels, de s'adresser directement au cabinet en passant par dessus cette direction. La discussion qui s'engagerait ainsi risquerait de se heurter par la suite à la susceptibilité de la haute Administration. Il y a donc une sorte de « *know how fiscal* » que les représentants de contribuables doivent posséder.

(27) Pour un autre exemple, concernant les professions libérales, cf. J.O. Débats Ass. Nat., 1<sup>er</sup> mars 1975 p. 795, question n° 16325.

(28) La Vie française - L'Opinion *op. cit.*

(29) D. Leca, *op. cit.* p. 19. 28,4 % des directeurs d'administrations centrales interviewés estiment que les cabinets sont « les cibles favorites de l'intervention des groupes de pression », L.N. Suleiman, Les hauts fonctionnaires et la politique, Le Seuil 1976 p. 196. Sur les cabinets ministériels, cf. Seurin, Les cabinets ministériels, R.D.P. 1956 p. 1207. Pouydesseau, Les cabinets ministériels, thèse lettres 1962. Sur le cabinet du ministre des finances, cf. F.L. Closon et J. Filippi, *op. cit.* p. 19 à 32. M. Lauré, Technique et politique fiscales, cours d section E.N.A., 1953 p. 67. Pour ces développements, six anciens membres du cabinet du ministre des finances ont été interviewés, dont MM. Ph. Rouvillois, membre du cabinet de M. Debré ; Fite, du cabinet de M. Taittinger, secrétaire d'Etat au budget ; Ph. Pontet, du cabinet de M. Giscard d'Estaing ; et G. Delorme, directeur du cabinet de M. Fourcade.



Saisi d'un problème, le fiscal prépare un dossier où figurent les demandes et les arguments des organisations professionnelles à l'origine de l'intervention, et le point de vue de la D.G.I.. Si la question est relativement simple et peut se résoudre par une instruction, un arrêté ou une réponse ministérielle, le responsable fiscal du cabinet rédige pour le ministre une note résumant la question et comprenant trois avis. Celui de l'Administration centrale, celui des représentants de contribuables concernés et son propre avis. Cette note se présente sous forme d'une chemise contenant le texte des trois avis et le projet d'arrêté, d'instruction, ou de réponse ministérielle. Si le problème soulevé est complexe et a des résonances politiques, le fiscal peut demander qu'il fasse l'objet d'une des deux réunions hebdomadaires du cabinet.

Dans ces deux hypothèses, le fiscaliste du cabinet est le représentant de droit commun du ministre des finances pour les discussions fiscales. Il n'est pas pour autant le seul représentant. Le directeur de cabinet lui-même peut éventuellement participer aux plus importantes négociations. C'était le cas en 1967 et 1968, lors des discussions portant sur l'élaboration des décrets d'application de la T.V.A. à l'agriculture. Le groupe mixte de travail qui avait été constitué était présidé par M. Dupont Fauville, directeur de Cabinet. D'autres membres du cabinet interviennent encore à l'occasion. Pour les négociations précitées, on relève ainsi dans les procès verbaux de séances le nom de M. Ph. Rouvillois, alors membre du cabinet.

Sa présence est à cet égard significative. Dans la mesure où il s'agit d'un technicien, il souligne la double composition du cabinet ministériel, lieu de rencontre à la fois des « représentants politiques » de l'Administration et des représentants techniques.

#### b) *Les techniciens*

Pour l'essentiel, ce sont les hauts fonctionnaires du Service de la législation et de la direction générale des douanes. Bien qu'ayant accédé à ces postes par deux voies aussi différentes que l'avancement interne ou l'Ecole Nationale d'Administration, ces différents légistes possèdent pour la plupart quelques traits psychologiques identiques, comme si les structures où ils agissent assuraient un certain modelage.

*Ces structures d'action* sont différentes selon qu'il s'agit des droits de douane ou des autres ressources fiscales. Pour celles-ci, l'élaboration de tous les textes, depuis la simple circulaire jusqu'au projet de loi ou de convention de double imposition, est confiée au seul Service de la législation. Pour les droits de douane, l'élaboration des normes relève, à la direction générale des douanes, de la division des taxes et droits indirects, encore que la division de la réglementation des échanges soit aussi amenée à intervenir.

162. — Jusqu'en 1977, le *Service de la législation fiscale* constituait un des sept services de la direction générale des impôts (30), avant de devenir autonome. Il est subdivisé en cinq sous-directions, correspondant aux divers secteurs de la fiscalité, et regroupant les techniciens nécessaires à l'exercice de ses fonctions.

---

(30) Sur la D.G.I., cf. « La D.G.I., 1948-1978 », Ministère du budget, Closon et Filippi, *op. cit.* p. 272 à 292. Le Service de la législation n'a pas été créé en 1977 comme le croit M. Hamel, rapporteur de la loi de finances pour 1978, J.O. Doc. Ass. Nat., 5 octobre 1977 n° 3131 p. 15.

S'agissant de ses missions, le Service de la législation en remplit trois

« La première, d'où il tire son nom, est d'élaborer l'ensemble de la législation et de la réglementation fiscale sur la base des instructions qu'il reçoit du ministre.

La seconde consiste à porter cette législation à la connaissance des services extérieurs de la D.G.I. et du public. Pour les services extérieurs, la documentation technique constitue un outil de travail essentiel. Vis à vis du public, il s'agit d'entretenir, sous des formes très diverses, qui vont de l'échange de lettres jusqu'à la communication officielle, un dialogue et une concertation permanente avec les représentants des différentes catégories sociales ou professionnelles.

Enfin, le Service de la législation est en général chargé d'une mission de représentation. Elle joue au sein des enceintes où sont débattus les problèmes d'harmonisation fiscale européenne et de coopération fiscale internationale ».

Pour le travail proprement législatif, le Service de la législation « prépare les projets de lois et en suit la discussion devant le Parlement. Ce travail législatif est... rythmé par les dates de sessions parlementaires. Il concerne des dispositions de nature diverse. Deux textes de lois interviennent tous les ans pendant la session d'automne : la loi de finances pour l'année suivante, qui contient toujours de nombreuses dispositions fiscales, et la loi de finances rectificative de l'année en cours ou collectif. Mais les réformes fiscales les plus importantes ont fréquemment été réalisées en dehors des lois de finances. Elles font alors l'objet de textes particuliers ». Il peut s'agir, pour emprunter des exemples aux travaux des dernières années, d'une loi créant la taxe professionnelle, portant imposition des plus-values ou réformant la fiscalité directe locale. Le Service de la législation connaît également une troisième catégorie de projets de loi, avec les textes proposés par les parlementaires, ou par d'autres départements ministériels, et contenant des dispositions fiscales.

« Dans tous les cas, le projet est d'abord étudié par le Service sur la base des directives générales données par le ministre. La rédaction doit notamment être mise au point avec soin. La portée du texte ne doit pas prêter à équivoque et sa formulation doit être aussi claire que l'autorise la technicité de la matière fiscale.

Après sa mise en forme, le projet est soumis à l'approbation du ministre, puis transmis pour avis au Conseil d'Etat. Une ou plusieurs réunions de travail préparatoires rassemblent alors le rapporteur et des représentants de l'Administration qui fournissent les éclaircissements demandés. Ces réunions précèdent l'examen officiel par le Conseil d'Etat, avec la participation des représentants du Service, en qualité de commissaires du gouvernement. Le projet est éventuellement modifié au vu de l'avis du Palais Royal, puis adopté en Conseil des ministres et transmis enfin au Parlement.

La discussion est précédée de l'examen du projet par les commissions des finances dont les collaborateurs font fréquemment appel au Service de la législation. Celui-ci assiste le ministre lors du débat public. Sa tâche essentielle est de donner son avis, souvent dans un délai très bref sur les amendements déposés par les députés et sénateurs » (31).

Le Service de la législation est aussi amené à présenter et à commenter les dispositions légales et réglementaires que leur volume et leur technicité rendraient sans cela difficilement accessibles. A cette fin, il est responsable de la codification, avec tous les problèmes juridiques délicats qu'elle pose, sans parler du travail matériel.

162 bis. — Pour l'accomplissement de ces tâches multiples, le Service regroupe en cinq sous-directions 115 fonctionnaires, depuis le contrôleur

---

(31) Ph. Rouvillois, Le Service de la Législation, Revue de la D.G.I., 1971.

divisionnaire jusqu'au directeur, en passant par l'inspecteur. Ce sont eux qui mettent au points tous les projets de textes fiscaux, autres que les droits de douane. Chacune des sous-directions, A, B, C, D, E, est divisée en deux bureaux. Par exemple, la sous-direction *III E*, consacrée aux relations internationales, comporte deux bureaux, *III E 1* et *III E 2*. Le premier s'occupe de la négociation et de l'interprétation des conventions fiscales internationales, ainsi que des études générales et des travaux des organisations internationales en matière fiscale. Le second bureau est compétent pour les conventions fiscales internationales conclues avec des pays de la zone franc et les pays méditerranéens. Il est aussi chargé des accords fiscaux particuliers et des immunités diplomatiques et consulaires.

Ces franchises diplomatiques sont d'ailleurs traitées en collaboration avec la direction générale des douanes et droits indirects au sein d'un « organe commun Douane-D.G.I. »

163. — Outre un service d'études et de relations générales, chargé notamment de la concertation avec les professionnels, la *direction générale des douanes* comporte six divisions. Parmi ces six divisions, deux sont amenées à élaborer des normes fiscales : la division de la réglementation des échanges et surtout la division des taxes et droits indirects, pétroles, transports.

L'encadrement de ces tâches d'élaboration est assuré par quatorze hauts fonctionnaires, occupant les postes soit de sous-directeur pour chaque division, soit de chef pour chacun des 5 bureaux existant à l'intérieur des divisions. *Si bien qu'une centaine de fonctionnaires participent à l'élaboration des normes concernant la fiscalité douanière et les droits indirects.*

Au total, l'ensemble des dispositions du statut de contribuable, quelle que soient leurs sources, conventionnelles, législatives ou réglementaires, sont élaborées par 200 fonctionnaires environ. En d'autres termes, *tout le droit fiscal français, y compris les droits de douane, est conçu approximativement par 200 personnes, soit 0,12 % des effectifs 1979 du ministère du budget* (32).

S'agissant d'un groupe bien délimité, comportant un nombre restreint de personnes précises, il peut être intéressant d'en connaître certains des traits psychologiques.

164. — *L'étude de la psychologie du fonctionnaire fiscal* pourrait se faire à partir d'un échantillon d'agents, dont la composition tiendrait compte des tranches d'âge (33), du sexe (34), de l'origine administrative (35) et du

(32) En 1979, la direction générale des douanes comptait 20 163 agents, la direction générale des impôts 74 723 et les services extérieurs du Trésor, chargés notamment du recouvrement des impôts directs, 53 611 agents. Cf. E. Hamel, J.O. Doc. Ass. Nat., 1979 n° 1292 pp. 18-27.

(33) Conseils fiscaux et experts comptables estiment, pour 98 % d'entre eux, les jeunes fonctionnaires plus sévères, voire plus « politisés », que les anciens, cf. sur ce sondage J.C. Martinez, Cahiers de droit fiscal *op. cit.*, p. 259.

(34) 63 % des conseils fiscaux estiment les fonctionnaires de sexe féminin moins ouverts au dialogue que leurs collègues hommes, cf. J.C. Martinez *op. cit.* Dans l'adminis-



poste occupé. Sans recourir à cette approche, scientifique simplement en apparence, il me semble pouvoir relever, chez les fonctionnaires légiférant en matière fiscale, quelques traits psychologiques fréquemment observables.

Sous réserve de n'attacher qu'une valeur très relative à ce type d'analyse, trois traits me paraissent dominer : *Une disponibilité au dialogue*, un sens de l'intérêt général, qui confine au *complexe de saint Matthieu*, et qui conduit au *militantisme fiscal* (36).

165. — On a dit à ce propos, que du « long combat, [qui dans l'histoire] a opposé l'idée France à beaucoup de français », il en est sorti un Etat méfiant à l'égard de la société. Un Etat un peu agressif. *Un Etat militant...* « *Les militants de l'Etat, les militants de la nation France, ce furent les officiers du Roi [d'abord et aujourd'hui] les fonctionnaires* » (37).

Il y a le sentiment chez le haut fonctionnaire fiscal d'appartenir à l'élite de la haute fonction publique. En cours d'interview, l'un d'entre eux faisait remarquer : « *Chez nous, un chef de service correspond à un directeur d'Administration dans un autre ministère* ».

---

tration centrale, les hauts fonctionnaires de sexe féminin sont rares. Ainsi, parmi les 115 fonctionnaires du Service de la législation fiscale, on ne trouvait en 1975 que 13 femmes, dont 4 contrôleurs et 9 inspecteurs. Toutefois, la D.G.I. arrive au 2<sup>e</sup> rang des administrations françaises pour l'emploi des femmes. Elles représentaient en 1978 42 % des agents titulaires.

(35) La grande division se fait entre fonctionnaires issus de l'E.N.A. et fonctionnaires ayant accédé à l'Administration centrale dans le déroulement d'une carrière commencée souvent en province.

(36) Je ne retiens pas la maîtrise, technique notamment, qui va de soi chez le haut fonctionnaire. J. Chastenet en a relevé les effets induits dans son *Histoire de la III<sup>e</sup> République*, à propos de Joseph Caillaux : « *Il était inspecteur des finances avec ce que cela comporte de haute compétence technique, de culture générale, de dévouement au bien public et de contentement de soi* ». Il faudrait relever aussi une suavité, dans la prudence de la démarche, poussée jusqu'à l'ironie. M. Robert, haut fonctionnaire du Service de la législation, en offrait l'exemple type devant la commission parlementaire d'enquête sur les sociétés pétrolières : « M. Gosnat — Est-ce que les sociétés comme Esso-France ou Shell France sont considérées comme des sociétés mère ? M. Robert — *Je ne peux guère que répéter la règle générale que j'ai énoncée tout à l'heure*. Sont admises au régime du bénéfice consolidé, des sociétés dans lesquelles le pouvoir de contrôle et de décision est entre les mains d'une société française... M. Gosnat — Est-ce que Esso et Shell sont considérés par l'administration française comme... se rangeant dans cette catégorie ? M. Robert — *Je serais tenté de retourner la question* : Peut-on considérer que la Société Esso-France est une société autonome ? M. le Président — Il faut être très net... est-ce que ce sont des sociétés françaises ou non ? M. Robert — *J'ai répondu à la question*. M. le Président — Je n'ai pas compris votre réponse... M. Robert — *Je souhaiterais répéter ma réponse puisqu'apparemment je n'ai pas été clair*... Les sociétés auxquelles il a été fait allusion... appartiennent au cartel international du pétrole. Leurs filiales sont sous la dépendance de sociétés mères de tel ou tel pays. M. le Président — Sont-elles écartées [du régime du bénéfice consolidée] ou devraient-elles être écartées ? M. Robert — *J'ai rappelé la règle que le ministre applique dans ses décisions*. M. Odru — Je voudrais poser la même question autrement : quelles sont les sociétés qui sont bénéficiaires du statut dont vous avez parlé tout à l'heure ? M. Robert — *Je ne pense pas pouvoir le dire* », J.O. Doc. Ass. Nat. 1974, n° 1280, t. 3, Annexes pp. 312-313.

(37) O. Guichard, *Un chemin tranquille*, 1975 p. 101.



*Cette plus value de prestige, attachée à la haute Administration fiscale, jointe à l'ésotérisme que confère la technicité de la matière, motive spécialement ces hauts fonctionnaires et les amène à un accomplissement passionné de fonctions qui les passionnent.*

Les signes de cet état d'esprit sont divers, même s'ils sont modestes.

Tel chef de bureau confiait ainsi, au cours d'un entretien, que ses contacts suivis, avec des représentants d'organisation professionnelles, l'amenaient à engager chaque année, sur ses « deniers personnels », des frais non négligeables pour assurer son « indépendance ». Le même fonctionnaire insistait sur les risques inhérents à ce type de contacts. Ils sont établis ou maintenus à l'initiative de l'agent, soucieux de concertation avec les contribuables, mais à tout prendre rien ne les lui impose. *Si bien qu'entre le marteau de la hiérarchie et l'enclume des assujettis, le fonctionnaire trop coopérant peut se retrouver sans protection. Il n'est même pas sûr qu'il compense les risques de la compromission, attachés à la concertation, par des avantages de carrière. En ce sens, un des techniciens du service de la législation, partisan convaincu de la concertation fiscale, concluait le récit du déroulement de sa carrière en me déclarant : « Si je réfléchis, j'ai dû gagner simplement deux à trois ans par rapport à des collègues qui ont refusé de prendre des risques ou de connaître plus exactement nombre de difficultés ».*

166. — S'en tenir dans ces conditions à la concertation, exprime bien un militantisme pour la fonction fiscale. Il est vrai que dans une certaine mesure, ce trait de caractère n'est qu'une réaction d'accompagnement à ce que j'appelle ici *le complexe de saint Matthieu ou du sanctuaire*.

« L'usage de lever les impôts a été pratiqué de tout temps, et nous lisons même dans l'écriture sainte que saint Matthieu était commis au bureau des impôts... Cet exemple doit être consolant pour ceux qui sont employés dans les bureaux où se perçoivent les impôts. Et l'avantage qu'il y a d'occuper un poste qui a été rempli par un saint, en doit rendre non seulement l'exercice bien glorieux, mais doit encore servir de modèle à tous les employés, pour suivre l'exemple d'un si illustre prédécesseur » (38).

L'exemple de « l'illustre prédécesseur » a été suivi ! Au point d'en devenir le plus spécifique des traits psychologiques des hauts fonctionnaires de l'Administration fiscale. *Alors que les grands corps de l'Etat suscitent parfois la louange* (39), *et que les administrations centrales ne sont pas nommément critiquées, l'Administration fiscale est entourée constamment d'une atmosphère de critiques diffuses quand ce n'est pas d'opposition ouverte.* L'objet même de sa mission ne lui suscite pas la sympathie. A tous les niveaux, chez les auteurs du droit fiscal comme dans l'opinion populaire, il est presque de tradition d'adhérer à des clichés réprobateurs ou frondeurs sur « les abus et l'arbitraire du fisc ». L'Administration fiscale est à certains égards le bouc émissaire de l'Etat.

Cette façon négative, d'être vu par les autres, y a suscité chez les fonctionnaires de base l'attitude défensive que l'on connaît. Elle se retrouve aussi

(38) Dictionnaire des Finances, 1727, au mot « Impôt », cité in l'Encyclopédie méthodique, Diderot et d'Alembert, Finances t. 2.

(39) Cf. en ce sens le prestige du Conseil d'Etat, J.C. Martinez, Mythes et légende du Conseil d'Etat, Mémoire D.E.S. droit public, Montpellier 1971.

chez les hauts fonctionnaires, mais en quelque sorte sublimée en un penchant, à certains égards exacerbé, pour la défense de l'intérêt général. Soumise en effet aux pressions des différentes catégories socio-professionnelles, comme des divers ministères, et estimant le Parlement depuis toujours trop réceptif à l'action corporative (40), *l'Administration fiscale centrale s'estime investie de la défense d'un bien commun fiscal. Au centre de toutes les sollicitations, elle n'est pas loin de se considérer comme le sanctuaire de l'intérêt général ou du « Trésor commun »* (41). C'est en ce sens qu'il y a chez ses hauts fonctionnaires un « complexe de gardien de sanctuaire » ou de « docteur de la loi ». M. F. Bloch-Lainé le traduit en parlant du « *saint fisc* » (42).

Ce sentiment de défendre l'intérêt général se traduit d'ailleurs par une grande susceptibilité devant la critique. La contestation d'un chiffre, donné par l'Administration centrale, est considérée, au « corridor nord » de la rue de Rivoli, comme une attitude inamicale, tant on y a « la réputation ...de faire des estimations sérieuses » (43). J'ai pu le constater en octobre 1974. Au cours de la discussion au Sénat, du remboursement forfaitaire de la T.V.A., aux agriculteurs, un sénateur avait mis indirectement en doute un chiffre fourni par la Direction Générale des Impôts. Quelques heures après, dans le bureau compétent de l'Administration centrale, les réactions d'irritation atteignaient un niveau que l'on soupçonnerait difficilement de l'extérieur. De façon semblable, face par exemple à un article de M. G. Mathieu dans le Monde, critiquant une disposition fiscale donnée, les réactions des fonctionnaires, exprimées dans leurs conversations professionnelles, témoignent d'une extrême sensibilité aux appréciations négatives.

Ces certitudes, dans l'exercice de leurs fonctions fiscales, ou pour mieux dire de leur mission, représentent probablement le trait psychologique majeur des techniciens de l'impôt. Par lui, leurs autres attitudes s'expliquent. A commencer par le militantisme fiscal, déjà décrit, ou la propension plus récente au dialogue.

167.— *La disponibilité au dialogue* n'est pas en effet purement gratuite. On ne s'est pas converti, dans l'Administration fiscale française, aux bienfaits de la concertation, sous l'effet de quelques repentirs après plusieurs siècles d'unilatéral. Le dialogue y est simplement apparu comme utile à la défense de cet intérêt général fiscal dont on se veut précisément responsable. Permettant une meilleure élaboration technique de l'impôt, et partant une plus grande adhésion à sa perception, il se révèle favorable au rendement fiscal. Comment dès-lors les hauts fonctionnaires ne seraient-ils pas enclins à le pratiquer ?

Au-delà d'ailleurs d'un trait psychologique de ces fonctionnaires, la

(40) E. Suleiman, R.E.S.P. 1973 p. 737. Ainsi les directeurs d'Administration admettent que les députés défendent leur circonscription dans 85 % des cas, mais l'intérêt national seulement dans 3,7 % des cas, p. 738.

(41) Du suédois « *skat* » qui signifie *impôt* et « *trésor commun* ». De façon plus générale, Ch. Debbasch étend l'observation à l'ensemble de « l'Administration au pouvoir » en constatant qu'elle « *constitue un îlot de résistance vis-à-vis du milieu politique* ». Paris 1969 p. 12. Dans le même sens, un haut fonctionnaire dit de tout « *fonctionnaire central... qu'il se considère comme le dépositaire de la volonté nationale* », R. Mayer, *Féodalités ou démocratie ? Pour une administration d'un style nouveau*, Paris 1968 p. 44.

(42) L'association en difficulté, Le Monde 13 juin 1975 p. 16.

(43) Déclaration du Secrétaire d'Etat, J.O. Déb. Sénat 15 nov. 1967 p. 1309.

disponibilité au dialogue s'élève aujourd'hui au rang d'une véritable politique (44). Les signes en sont nombreux avec les organes mis en place, les moyens offerts et l'action menée.

La création, en 1977, d'une direction générale pour les relations avec le public, du ministère du budget et du ministère de l'économie, est à cet égard révélatrice. Jusqu'alors, des commissions ou des groupes de travail *ad hoc* instituaient occasionnellement le dialogue (45). La direction générale des douanes possédait aussi un service des études et relations générales chargé de la concertation avec les entreprises. Mais il n'existait pas une structure, aussi spécifiquement consacrée au dialogue, que la direction créée le 6 mai 1977 (46).

Sorte d'administration de mission, fonctionnant avec moins d'une vingtaine de personnes, la direction générale pour les relations avec le public anime et coordonne les actions d'information entreprises par les directions spécialisées des ministères du budget et de l'économie. Sans doute avec moins de 20 millions de crédits, en 1979, soit 0,13 % du total des crédits des ministères du budget et de l'économie (47), ses moyens paraissent limités. Ils se prolongent et se complètent toutefois par les crédits affectés au dialogue fiscal dans les budgets des trois directions en relation avec les contribuables. C'est-à-dire les directions générales des impôts, des douanes et de la comptabilité publique.

Pour ces trois directions, le montant de ces crédits était en 1979 de 1.965.500 francs pour l'amélioration de l'accueil, de 1.885.000 francs pour l'édition et la diffusion de documents d'information et de 247.000 francs pour le fonctionnement des centres d'information (48). Soit au total 24 millions environ de francs consacrés au dialogue fiscal, en 1979, par les quatre directions concernées du ministère du budget et du ministère de l'économie.

Relativement modeste, ce budget relations publiques des Administrations fiscales permet pourtant un dialogue d'ampleur non négligeable. Les chiffres le montrent.

En 1974, 30 millions d'exemplaires de documents explicatifs ont été distribués pour faciliter l'information fiscale. En 1975, pour la mise en place de la taxe professionnelle, 10 millions de brochures ont été publiées. En 1977, 4 millions de dépliants d'information pratique ont été produits traitant 40 sujets fiscaux. En 1978, 21.255.000 pages de notes bleues d'information ont été imprimées et distribuées gratuitement. Et en 1979, pour la seule extension de la T.V.A. aux activités libérales, une brochure a été adressée à 560.000 exemplaires au domicile des intéressés.

Plus généralement, on estime qu'en moyenne chaque année 7 millions de contribuables bénéficient d'un renseignement fiscal, donné notamment par les 5650 agents qui participent aux différents centres d'information fiscale (49).

Il faudrait ajouter aussi l'effort fait pour la formation des agents aux relations publiques. Depuis 1977, les inspecteurs élèves des impôts reçoivent vingt et une heures d'enseignement tendant à les sensibiliser à la nécessité du dialogue. Cet enseignement,

(44) Cf. J.C. Martinez, *Cahiers de droit fiscal international op. cit.* et G. Egret, J.O. C.E.S., 9 février 1979 p. 203 et s..

(45) Cf. *infra* § 217 et s..

(46) Notes bleues du ministère des finances, 2/78/1.

(47) Rapport E. Hamel *op. cit.* p. 8 et R.M. du 13 déc. 1979, à la question 30 087 posée à ma demande, par M. Ch. Allières, J.O. débats Sénat, 14 déc. 1979 p. 5419.

(48) Pour la ventilation par direction, cf. J.O. Sénat 14 déc. 1979 *op. cit.*

(49) Cf. J.C. Martinez, *op. cit.* p. 267.



dispensé à l'Ecole Nationale des Impôts, est complété par une formation spécialisée de neuf heures, dans les six mois après la sortie de l'Ecole. Pour ce qui est des agents du Trésor, huit heures de formation aux relations humaines leurs sont assurées à l'école nationale des services du Trésor. Par ailleurs, en cours de carrière, des stages de perfectionnement à l'accueil du public sont réalisés. 350 agents de catégorie A en ont ainsi bénéficié en 1978.

La volonté du dialogue, que préconisait déjà M. Lauré en 1956 (50), est donc manifeste. Certes, la constatation n'est pas en soi spécifique de l'Administration fiscale et de la psychologie de ses techniciens. Dans toutes les Administrations et tous les pays (51), existe un penchant au dialogue. *Tout est aujourd'hui objet de dialogue dans un Etat qui s'est banalisé et civilisé.* Le monde contemporain est aux relations publiques et il n'est pas un seul cadre qui n'adhère aux archétypes de la communication utile ou de l'information nécessaire.

En ce sens, observer le phénomène chez les hauts fonctionnaires fiscaux ne présente rien de bien caractéristique. Sous une réserve toutefois. Pour une Administration fiscale, que l'on disait jusqu'ici embusquée derrière le secret de ses textes, traquant la matière imposable et assénant des avis de redressement, la pratique du dialogue n'est pas sans surprendre !

En fait elle était inévitable. Les exigences même de l'élaboration des textes imposent le dialogue, sans parler de sa nécessité tactique ou stratégique pour l'Administration (52) .

Ce n'est donc pas le hasard si l'ouverture des techniciens, à la discussion fiscale, s'est effectuée parallèlement à l'accroissement de leur rôle dans l'élaboration des textes. Les faits les ont amenés à découvrir les nécessités d'une concertation avec les représentants de contribuables. Ce qui n'est d'ailleurs que la méthode depuis toujours pratiquée par le Parlement

## 2°) Le Parlement

168. — La participation du Parlement, à des discussions fiscales, se déroule sous les formes les plus diverses. Individuellement, chaque parle-

(50) Traité de politique fiscale, 1956 p. 391.

(51) 70 % des directeurs d'administrations centrales déclarant ainsi avoir quotidiennement ou très souvent des entretiens avec les groupes d'intérêt. E.N. Suleiman, Les hauts fonctionnaires et la politique, 1976, p. 188. Pour la Suisse, A. Margairez note ainsi dans la *Steuer Revue* de juin 1968 : « *Le département fédéral des finances et des douanes, d'accord avec le Comité de la Conférence des directeurs cantonaux des finances, a créé un bureau d'information pour le contribuable. De plus en plus, on cherche au sein des administrations à développer le principe des publics relations* » p. 245. Pour les U.S.A., G. Delorme, Les Services d'information et d'assistance du contribuable, Bulletin de liaison et d'information de l'Administration centrale de l'économie et du budget, avril 1978 n° 81 p. 7 et s., P. Courtois, Face au fisc, 1976 p. 40 et s. C.D.F.I. 1980 p. 20.

(52) *Tactiquement*, mettant la main qui perçoit dans le gant de velours qui apaise, le dialogue ne peut qu'éviter les erreurs, dissuader l'évasion et retenir de la fraude. *Stratégiquement*, le dialogue fiscal est peut-être institué au rang de mythe d'attente et de compensation. *Jusqu'ici, en attendant les paradis impossibles de la justice fiscale, on promettait la réforme. Et celle-ci se faisant attendre, on offre en compensation le dialogue...* En ce sens, E.N. Suleiman, *op. cit.* p. 189 et 198.



mentaire est amené à rencontrer, aux hasards de l'exercice de son mandat, les représentants d'organisations multiples. A l'approche des élections législatives, les candidats reçoivent aussi les déclarations de différentes organisations offrant leur soutien électoral contre l'engagement écrit d'un futur soutien législatif (53). Des parlementaires peuvent aussi participer à des groupes de travail chargés d'étudier un problème fiscal particulier ou les problèmes de la fiscalité en général. Par exemple, la *Commission d'étude de la patente*, constituée en avril 1970, pour aborder entre autres problèmes celui de l'inégalité des patentes (54), comptait parmi ses membres six députés et 4 sénateurs. De même, c'est un député, M. Hoffer, qui présidait le comité des usagers établi auprès du ministère des finances en 1974 (55).

Mais à côté de ces interventions fiscales individuelles, les parlementaires sont amenés à conduire des débats fiscaux au sein de certaines structures propres au Parlement. Il en est ainsi pour les contacts fiscaux, organisés à l'initiative des commissions parlementaires intéressées (b), ou s'établissant régulièrement à l'intérieur des intergroupes professionnels des deux assemblées (a).

a) *Les groupes parlementaires d'études et de défense : cadres de discussions avec des représentants de contribuables.*

169. — En plus de leur appartenance aux groupes politiques, prévus par le règlement de chaque assemblée, les parlementaires s'associent dans le cadre d'inter-groupes constitués pour défendre les intérêts d'une activité particulière ou de certaines catégories de professionnels (55 bis). Ces inter-groupes, ou groupes de défense, fonctionnent comme des *sous-commissions de fait* non prévues aux règlements des assemblées. Présidés par un parlementaire, ils bénéficient d'ailleurs de l'encadrement technique de deux ou trois fonctionnaires des commissions pour chacun d'eux. Par exemple au Sénat, « le groupe fruits et légumes », constitué en 1974, travaillait avec l'assistance technique de deux fonctionnaires de la commission des affaires économiques.

Pour bénéficier de ces facilités, les groupes doivent être déclarés au bureau de chaque assemblée et recevoir un agrément qui leur donne existence officielle. Mais ces groupes déclarés ne sont pas les plus importants. Nombre d'autres groupes ont un caractère officieux qui ne permet pas de suivre leur existence et de mesurer leur influence réelle.

En 1978, 9 groupes de travail ou d'étude ont fonctionné officiellement au Sénat pour des activités allant de la « viticulture de qualité » aux « problèmes du veuvage ». Au total, ces groupes ont tenu 63 réunions d'une durée

---

(53) M. Poniatowski, *Cartes sur table*, Fayard 1972 p. 184. L'examen du courrier d'un parlementaire sur 3 ans ne révèle toutefois que 1 % de lettres de syndicats ou d'associations, M. Lancelot, R.F.S.P. 1962 p. 426.

(54) Cf. *infra* § 222.

(55) Cf. *infra* § 211.

(55 bis) Il existe aussi des groupes d'études au sein même des groupes parlementaires. Pour le R.P.R. par exemple, cf. J.C. Masclet, *Le rôle du député et ses attaches institutionnelles...*, Paris 1979 p. 119.

de 168 heures. Pour l'Assemblée Nationale, de 1958 à 1975, 55 groupes ont été agréés pour la défense d'intérêts aussi hétéroclites que les sports automobiles, le thermalisme, l'artisanat ou la viticulture. Le 19 juin 1975 s'est même reconstitué un comité parlementaire des bouilleurs de cru, regroupant 103 députés de toutes tendances politiques et de grande activité.

169 bis. — Plus généralement, un groupe viticole est depuis toujours très actif dans les deux assemblées. Présidé par M. Bayou à l'Assemblée Nationale, il est l'interlocuteur privilégié des viticulteurs contribuables. Il en recueille toutes les doléances et s'en fait le défenseur sous forme d'articles de presse, d'interventions dans les débats parlementaires (56), de questions orales au ministre des finances (57), d'envois de délégations et même de participations à des manifestations de rues. Le 29 avril 1975 par exemple, en pleine effervescence de la profession, le groupe viticole, conduit par M. Bayou, se rendait au ministère des finances pour exposer à M. Fourcade les revendications fiscales de la profession sur l'abaissement du taux de la T.V.A., de 17,6 % à 7,50 %, et des droits de circulation.

A l'Assemblée Nationale, le groupe de l'artisanat, que présidait en 1975 M. Vauclair, ancien artisan, est lui aussi parmi les plus actifs. Dans l'élaboration des dispositions fiscales de la loi Royer (58) ou de la taxe professionnelle (59), il a été ainsi le vecteur parlementaire dévoué et efficace des organisations de ce secteur. Le nombre des amendements semblables, déposés par des parlementaires d'origine politique pourtant différente, le montre d'ailleurs. *La similitude du texte des amendements, émanant de groupes politiques différents, traduit et trahit en effet un même auteur professionnel.*

Par le biais des inter-groupes professionnels, les représentants de contribuables peuvent donc coordonner leurs pressions pour infléchir les projets fiscaux les concernant. Des interventions du même type sont réalisées aussi auprès des commissions parlementaires.

b) *Les commissions des deux assemblées : cadres de contacts avec des représentants de contribuables.*

170. — Le rôle des commissions parlementaires dans le débat fiscal n'est pas nouveau. En 1927, année particulièrement agitée dans le domaine fiscal, les observateurs relevaient l'action « *de certains groupements d'intéressés venant assiéger les commissions parlementaires... en des luttes de clientèle* » (60).

Poincaré, président du Conseil, était d'ailleurs amené à rappeler que « *la souveraineté nationale ne réside pas dans les associations et les syndi-*

---

(56) Par exemple l'intervention de M. Bayou, en octobre 1967, dans le débat sur l'extension de la T.V.A. à l'agriculture : « J'ai essayé de faire admettre un taux de 4 %, [pour le remboursement forfaitaire de T.V.A.], mais *mon amendement, qui reflétait l'opinion de l'ensemble de la viticulture*, est tombé sous le couperet de l'article 40 », J.O. débats Ass. Nat., 18 octobre 1967 p. 3661. Cf. aussi J.O. débats Ass. Nat. 6 déc. 1967 p. 5543 : « *Je formule quelques questions au gouvernement, au nom d'un million et demi de viticulteurs...* ».

(57) Cf. J.O. débats Ass. Nat., 1<sup>er</sup> mai 1975 p. 2272. J.O. débats Ass. Nat., 24 avril 1975 p. 2000 à 2008.

(58) Cf. J.C. Martinez, thèse dactylographiée *op. cit.* t. 2 § 262 et s..

(59) J.O. débats Ass. Nat., 12 juin 1975. L'Assemblée permanente des Chambres de métiers a réussi à faire reprendre ses amendements par tous les groupes politiques.

(60) J. Alaux, thèse *op. cit.* p. 45.

*cats...* Elle réside exclusivement dans les chambres et ce n'est pas sous les menaces, que les Chambres entendent délibérer » (61).

Aujourd'hui, si des pressions aussi pesantes ne s'exercent généralement plus sur les commissions permanentes, celles-ci n'en servent pas moins de cadre normal aux contacts entre parlementaires et représentants d'organisations professionnelles. Dans ces discussions, bien souvent un rôle privilégié est conféré au président et au rapporteur de la commission concernée, même si tous ses membres peuvent intervenir collectivement dans l'échange de vues avec les professionnels entendus.

171. — Se déroulant sous la forme de questions posées par les parlementaires et de réponses apportées par le professionnel entendu, l'audition peut avoir pour cadre une commission *ad-hoc*. La discussion du projet de loi Royer et de ses dispositions fiscales, s'est faite à l'Assemblée Nationale dans le cadre d'une commission spéciale (62). De même, l'aménagement de la fiscalité directe locale a été étudiée, en 1978 et 1979, au sein de la *commission spéciale Voisin*, du nom de son rapporteur. Mais ces quelques cas exceptés, l'échange de vue avec les professionnels a lieu au sein des commissions prévues à l'alinéa 2 de l'article 43 de la Constitution. Principalement au sein de la commission des finances (63).

En la matière, l'exemple type reste la concertation au sein de la sous-commission d'enquête sur le régime fiscal, créée en février 1956 par la commission des finances de l'Assemblée Nationale. Sous la présidence de Paul Reynaud et avec M. Leenhardt pour rapporteur général, 42 auditions de représentants professionnels ont été effectuées. Les compte rendus de ces auditions, et la transcription des mémoires produits par les principaux groupements économiques, ont fait l'objet de trois tomes, totalisant 746 pages, déposés le 1<sup>er</sup> août 1956 sur le bureau de l'Assemblée Nationale (64). L'exemple est unique. Le dialogue des membres de la commission des finances avec des professionnels ne revêt pas normalement ce caractère systématique.

L'entretien « *parlementaires-professionnels* » peut se faire au cours d'auditions décidées par la commission des finances elle-même. Mais le procédé est peu utilisé. Moins de dix personnes sont ainsi entendues chaque année. Et encore s'agit-il le plus souvent de fonctionnaires.

C'est donc surtout individuellement que les membres de la commission des finances sont saisis d'interventions de professionnels. Un des leurs déclarait ainsi à l'interview, à propos de la commission des finances du Sénat

(61) J.O. débats Chambre des députés 13 juillet 1927 p. 2627.

(62) Cette commission a reçu 24 organisations professionnelles du 29 juin au 19 juillet 1973, cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 2 p. 439 et s.

(63) Pour la III<sup>e</sup> République, cf. Gevaudan, la Commission des finances de la Chambre des députés, thèse Montpellier 1933. Pour la IV<sup>e</sup> République, M. Houssel, la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale, thèse Paris 1958. Sous la V<sup>e</sup> République, cf. G. Charrier, le contrôle de l'Administration par la commission des finances de l'économie générale et du plan de l'Assemblée Nationale, Rapport D.E.S., Centre d'Etude et de Recherches de Science Administrative, 1974 Paris II. Aussi le Commentaire du règlement de l'Assemblée Nationale au Juris-Classeur administratif, t. 1<sup>er</sup> - 1<sup>er</sup> fascicule. Pour un exemple aux U.S.A. d'action fiscale des professionnels, dans les commissions du congrès, cf. G. Gest, L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux Etats-Unis, Paris 1979 p. 19.

(64) Cf. *infra* § 218.



« Chez nous, c'est un défilé de professionnels » (65). Pour la commission des finances de l'Assemblée Nationale, M. Ch. Josselin, membre de 1973 à 1978, répondait à mon questionnaire en confirmant aussi l'action corporative.

« Bien sûr les membres de la commission des finances... sont l'objet de nombreuses démarches de la part des groupes... Ces démarches, au moins celles dirigées vers les membres de l'opposition, prennent le plus souvent la forme insidieuse de documents d'information... La pression la plus directe qui me paraît s'exercer, est le fait... des organismes professionnels de type syndical, tels la F.N.S.E.A., ou le CID UNATI... »

Ces démarches sont considérées comme efficaces. Bien que, pour diverses raisons institutionnelles, tenant notamment à la menace de l'article 40 de la Constitution, elles n'aient plus « l'efficacité certaine » que M. Houssel décelait sous la IV<sup>e</sup> République (66).

Pour les commissions, autres que la commission des finances, l'intervention de représentants de contribuables dépend des projets de loi discutés. Lors des travaux sur le premier projet gouvernemental instituant une taxe professionnelle, la commission des lois de l'Assemblée Nationale avait commencé à entendre des représentants professionnels en 1974. L'audition peut se faire aussi en dehors de l'examen de tout texte précis. Le 19 décembre 1974, la Commission de la production et des échanges s'est par exemple entretenue au Palais Bourbon avec M. Combes, président de l'assemblée permanente des Chambres de métiers, sur les problèmes de la fiscalité directe des artisans et des centres de gestion agréés (67).

Mais si ces débats fiscaux en séance ne sont pas rares, ce sont surtout, on l'a dit, les présidents et rapporteurs de commissions qui ont le rôle privilégié dans les rapports avec les représentants d'organisations professionnelles.

172. — Tous les parlementaires interrogés s'accordent à reconnaître ce rôle essentiel. A cet égard, le compte rendu d'une journée de travail, fait par un président de la commission des finances d'une Assemblée de la IV<sup>e</sup> République, est à citer :

« Il me faut recevoir un flot de visiteurs, depuis les solliciteurs isolés jusqu'aux délégations officielles de cinq à vingt personnes : des délégués de syndicats, d'unions politiques, de groupes paysans, de *ligues d'impôts*,... tous les groupes d'intérêts privés possibles et imaginables. Il m'arrive couramment de recevoir jusqu'à quarante et cinquante demandes d'audiences par jour » (68).

C'est sous des formes diverses que s'établissent ces contacts entre organisations professionnelles et présidents ou rapporteurs de commissions. Le rapporteur peut rencontrer les dirigeants d'une organisation professionnelle concernée par un projet fiscal donné. Après l'enregistrement à l'Assemblée Nationale, le 8 février 1974, du projet de loi n° 931 instituant la taxe professionnelle, M. Burcker, rapporteur de la commission des lois, avait eu des

(65) M. Brousse, ancien sénateur maire de Pézenas.

(66) Thèse Paris, 1958, *op. cit.* p. 410.

(67) Bulletin des commissions, décembre 1974 n° 24 p. 225.

(68) David Schoenbrunn, Ainsi va la France, p. 174-175.



entretiens avec les représentants de l'Assemblée permanente des Chambres de Métiers. Pour ce même projet, M. Foyer, président de la commission des lois, avait reçu une correspondance de la même organisation.

Dans ces hypothèses, où la consultation s'opère par échange de lettres, la correspondance peut être à l'initiative du parlementaire et revêtir un caractère plus impersonnel. C'est le cas lorsque le rapporteur envoie un questionnaire à toutes les organisations professionnelles concernées. Lors de la discussion du projet de loi Royer, à l'Assemblée Nationale, M. B. Raymond, rapporteur de la commission spéciale, avait envoyé un questionnaire à chacune des vingt trois organisations qui avaient été au préalable entendues par la commission. Pour chaque article du projet de loi, le questionnaire leur demandait de formuler leurs observations et propositions.

Le plus souvent, toutefois, l'association des professionnels au travail d'étude du rapporteur se fait à leur initiative. Dans la discussion du projet de la loi n° 1634, instituant la taxe professionnelle, quelques heures avant le début de la discussion en séance, le 11 juin 1975, les représentants de la presse et de l'imprimerie ont ainsi saisi les rapporteurs de la commission des finances et de la commission des lois. Il s'agissait de leur faire insérer, à l'article 2 du projet, l'exonération de la presse et de l'artisanat (69).

Le rapporteur d'une commission peut aussi rencontrer les dirigeants d'organisations professionnelles dans le cadre d'une discussion fiscale regroupant différentes personnes. C'est l'exemple déjà indiqué de la table ronde sur la fiscalité de la presse. A côté de représentants « politiques » de l'Administration, les rapporteurs du budget de l'information, à l'Assemblée Nationale et au Sénat, MM. Le Theule et H. Caillavet, rencontraient les présidents des syndicats et des organisations professionnelles d'éditeurs de journaux.

Ces différents exemples attestent le rôle particulier confié aux présidents et rapporteurs des commissions dans les discussions fiscales. C'est essentiellement par leur intermédiaire que le Parlement participe à la représentation de l'intérêt général dans les discussions fiscales. Mais, préoccupé de ce bien commun, au même titre que l'Administration, le Parlement n'est pas seulement l'expression de la souveraineté fiscale. Il exprime aussi le consentement des contribuables à l'impôt ou la volonté fiscale des citoyens contribuables.

Par là, sa mission est affectée d'une sorte de dédoublement fonctionnel. Représentant de l'intérêt général, le Parlement participe aussi à la représentation des intérêts particuliers de catégories de contribuables (70). Ou du moins en recherche-t-il la conciliation. En ce sens, il serait un de ces *alliés* que les contribuables peuvent trouver dans le *camp* de l'intérêt général.

---

(69) J.O. Débats, Ass. Nat., 12 juin 1975, p. 3984.

(70) C'est au fond la distinction du consentement *de* l'impôt et du consentement (corporatif) *à* l'impôt.

## B. — Les représentants d'intérêts catégoriels : les contribuables et leurs alliés administratifs.

173. — Apparemment, l'idée qu'il puisse exister des *représentants de contribuables*, dans une discussion sur un projet d'impôt en cours d'élaboration, est surprenante. Par définition, l'impôt n'étant encore qu'à l'état de projet, les contribuables n'existent pas et ne peuvent avoir par conséquent de représentants (71).

L'objection est pourtant artificielle. Si un impôt en projet ne donne certes pas encore naissance à des contribuables, il n'en reste pas moins que la catégorie des personnes qu'il assujettira est déjà connue. Au surplus, l'expression « *représentants de contribuables* » est à prendre dans un sens sociologique. Les organisations professionnelles représentent les contribuables non pas « comme un mandataire représente ses mandants (72), mais comme... un peintre [rend compte] de la réalité » (73).

Parfois d'ailleurs, cette représentation sociologique n'est pas la seule. L'idée juridique de représentation réapparaît. On l'observe épisodiquement dans l'histoire fiscale, lorsque se constituent des organisations de contribuables recevant mandat de leurs adhérents pour susciter une réforme fiscale profonde ou partielle. La France de l'entre-deux guerres a ainsi connu la constitution de *syndicats de contribuables*. A partir de 1927, sur la suggestion de certains journaux, tels que le Temps, ces syndicats se constituent d'abord pour résister à la pression des organisations professionnelles sur les pouvoirs publics. Apparues localement, ces « ligues de contribuables » se regroupent ensuite en une confédération générale des contribuables réunissant, à son congrès du 10 décembre 1931, des délégués « venus de 59 départements et représentants 146 ligues régionales ». Des résolutions y sont adoptées où « le congrès demande au Parlement une refonte urgente du système fiscal » (74).

Toutes les demandes n'ont pas été évidemment satisfaites. Certaines ont pourtant reçu une réponse législative. C'est le cas pour la réduction, de cinq ans à trois ans, des délais accordés à l'Administration pour réparer les insuffisances ou les omissions de taxation (75).

Disparue avant la guerre, cette *confédération générale des contribuables* a connu, plus de vingt ans après, une nouvelle mouture avec le mouvement Poujade, à ses origines du moins, et l'Union Des Commerçants et des Artisans (76). Plus récemment encore,

(71) Cf. en ce sens M. Chrétien parlant des « *soi-disant représentants des contribuables* », *Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale*, Mélanges Waline, 1974, t. 1 p. 117.

(72) Encore que cette idée de mandat soit loin d'être absente. Dans le procès-verbal relatant la réunion du 5 mai 1970 du groupe de travail, constitué à la D.G.I. pour étudier l'extension de la T.V.A. au commerce de détail, on trouve l'expression : « *le représentant des éleveurs de chevaux... exprime le désaccord de ses mandants etc...* », J.C. Martinez, thèse *op. cit.* tome 4, annexe n° 8 p. 147, et tome 2 § 253.

(73) M. Duverger, *Institutions politiques* 1963 p. 82.

(74) *Le réveil du contribuable*, Journal de la confédération générale des contribuables, janvier 1932 p. 3, cité par J. Alaux, *op. cit.* p. 46.

(75) J. Alaux, *op. cit.* p. 47. Cf. aujourd'hui article 1966 C.G.I.

(76) S. Hoffman, le mouvement Poujade, Cahiers de la F.N.S.P., Paris 1956. A l'étranger, le parti danois contre l'impôt, dirigé par M. Glikstrup en 1973, et le parti anti-impôt de M. A. Lange en Norvège, fournissent des exemples de cette représentation spécifique des intérêts des contribuables, cf. *supra* § 85. La Californie de 1978 a amené aussi une illustration supplémentaire de l'association efficace des contribuables.

des regroupements du type *C.I.D. U.N.A.T.I., Mutuelle des contribuables* de M. Bouchon (77), *Rassemblement des Usagers et des Contribuables*, présidés par M. H. Janès (78), voire *Union pour les Français de Bon Sens*, appartiennent à une sensibilité sociologique comparable.

Ce mode de représentation des intérêts des contribuables est toutefois trop épisodique pour être analysé avec profit. C'est donc plutôt la représentation par le biais des organisations professionnelles qui est à retenir. D'autant plus que jusqu'ici, les revendications fiscales de ces organisations n'ont pas suscité curieusement l'intérêt des observateurs, en dépit pourtant de leur importance (79).

Sans doute, l'existence de ces interventions fiscales est connue dans son principe. M. J. Meynaud a déjà écrit, depuis plus de vingt ans, que « *la répartition de la charge fiscale tend largement à refléter les pressions et les forces respectives de marchandages des divers groupes professionnels* ». Mais si en 1956 cet auteur pouvait souligner l'intérêt de toute étude de ces groupes [et] de leurs efforts pour obtenir un statut fiscal amélioré », la recherche n'a pas suivie. Pour mieux dire, si diverses organisations professionnelles font l'objet d'études, elles ne sont pas observées sous l'angle de leur activité fiscale (81).

Au contraire ici, c'est l'optique qui est privilégiée en considérant les groupements professionnels comme représentatifs des intérêts fiscaux de leurs adhérents. Dans cette action de représentation fiscale, les organisations professionnelles ne sont pas d'ailleurs isolées. Auprès de diverses administrations publiques, il arrive bien souvent, on l'a dit, qu'elles trouvent des alliés. La représentation des intérêts catégoriels de contribuables bénéficient donc du double support des organisations professionnelles (1°) et de leurs alliés administratifs (2°).

(77) Cf. *supra* § 77 note 196 et J.C. Martinez, thèse *op. cit.* tome 3 p. 756.

(78) Cf. son « *Watergate français* », Paris 1978 et son journal trimestriel, « *le contribuable français* ».

(79) Par exemple, M. P. Tixier, consacrant un mémoire de D.E.S. au « *Rôle des groupes de pression dans l'élaboration législative en Grande Bretagne* », n'aborde à aucun moment le domaine fiscal. Paris I, 1971. Au mieux, l'action fiscale n'est traitée qu'incidemment dans les études sur les groupes de pression. J. Meynaud, les groupes de pression en France 1958, p. 157. Les groupes de pression internationaux, 1961 p. 492 note 55. L. Mehl, Science et technique fiscales, 1959, t. 1<sup>er</sup> p. 327. Aussi MM. De Brie et Charpentier qui abordent parfois, dans leur « *Politique fiscale de la V<sup>e</sup> République* », l'action fiscale de certains groupes de pression, thèse Paris 1972, t. 3.

(80) Préface à S. Hoffmann, *op. cit.*

(81) Le Lobby de l'agriculture en est l'exemple type. Au centre d'une multitude d'études, son action fiscale n'est pourtant pas abordée, exceptée la référence inévitable aux bouilleurs de cru. Cf. ainsi J. Meynaud, « Les groupes de pression en France », « *Révolte paysanne* » 1963, « *Problèmes actuels de l'agriculture* », Droit Social octobre 1964. M<sup>me</sup> G. Bastid Burdeau, La genèse de l'initiative législative dans le domaine... agricole, de 1958 à 1969, P.U.F. 1973, Y. Tavernier, R.F.S.P. 1962 p. 599, 1963 p. 389 ; 1966 p. 869 ; 1967 p. 889 ; « *Le syndicalisme paysan* » 1969. Les paysans et la politique, F.N.S.P. Cahiers n° 94. L'Univers politique des paysans, F.N.S.P. Cahiers 184, 1972. M. Charvin, La T.V.A. dans l'agriculture, R.F.S.P. 1969 p. 421. S. Berger, Les paysans contre la politique, 1911-1974, Seuil 1975. J. Gaudusson, L'Agriculture et les finances publiques, dossier U. 2. Toutes ces études n'abordent pas l'action fiscale d'organisations agricoles, qu'elles analysent pourtant longuement.



1°) *Les organisations professionnelles représentatives de contribuables*

174. — Au centre de toutes les contestations et tous les enjeux, depuis vingt ans, la fiscalité est un des terrains d'action privilégiés des organisations professionnelles. Pas seulement d'ailleurs au niveau national. Dans la mesure en effet où l'institution de la Société internationale a parfois attribué certaines compétences fiscales aux organisations internationales, comme l'O.C.D.E. ou surtout la C.E.E., les groupements professionnels y ont aussi porté leur action. On trouve ainsi au plan international des organisations corporatives procédant à des interventions fiscales. C'est le cas entre autres, de la Chambre de commerce internationale (82), du B.I.A.C. (83) ou de l'U.N.I.C.E. (84), pour le patronat, et du C.O.P.A. pour les agriculteurs (85).

L'étude menée ici est toutefois limitée aux organisations nationales (86) et plus précisément à l'*Assemblée Permanente des Chambres de Métiers* (C), à la *Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles* (b), et au *Conseil National du Patronat Français* (a).

a) *Le service fiscal du Conseil National du Patronat français*

175. — C'est au lendemain de la première guerre mondiale que s'est constituée, en France, la première organisation centrale patronale. Dissoute en août 1940, l'organisation réapparaît, en juin 1946, sous le nom de Conseil National du Patronat Français (87). Groupant les professions de l'industrie, du commerce et des services, qui emploient 13 millions de salariés, ce conseil national a pour objet, selon l'article 2 de ses statuts, « *d'assurer la représentation de l'ensemble des entreprises auprès des pouvoirs publics..., de l'opinion publique... et des confédérations de salariés* ».

Ces missions de représentation, de coordination et d'information, sont réalisées à partir d'un budget annuel de 25 millions de francs (88), alimen-

---

(82) J. Meynaud, les groupes de pression internationaux, 1961 p. 66. Lyman C. White, *International non governmental organization*, New Brunswick, 1951 p. 27-28.

(83) Business and Industry Advisory Committee. J. Meynaud et D. Sidjanski, *groupes de pression et coopération européenne*, F.N.S.P. 1967 p. 31-32.

(84) Union des Industries de la Communauté Européenne.

(85) Comité des Organisations Professionnelles Agricoles de la C.E.E. *Le Monde*, 2 mai 1979, *Le plus gros lobby d'Europe : l'agriculture*, p. 17.

(86) Pour les organisations internationales, cf. J.C. Martinez, *op. cit.* t. 2 pp. 277 et s.

(87) Cf. l'Annuaire du C.N.P.F. et W. Ehrmann, *La politique du patronat français*, 1936-1955, 1959. Aussi, J. Meynaud, *Les groupes de pression en France*, p. 44.

(88) Globalement, les cotisations annuelles demandées aux entreprises par leurs organisations professionnelles sont de cinq cents millions de francs. Mais comme les sommes sont réparties entre un très grand nombre d'organisations, le rapport entre leur coût et leur efficacité n'est guère satisfaisant. Ainsi 485 organisations ont un budget inférieur à 1 million de francs. Seules les riches fédérations professionnelles, comme la chambre syndicale de la sidérurgie, le syndicat général de la construction électrique et la fédération des industries mécaniques, ont des moyens importants. Avec 25 millions, le C.N.P.F. aurait selon ses dirigeants des moyens insuffisants, cf. *Le Monde* 8 mars 1975.



tant notamment *le service fiscal*. Ce service se rattache à la plus importante des quatre directions du C.N.P.F. : la direction générale des services économiques où travaillent 48 personnes.

En collaboration avec une commission de la fiscalité et sous le contrôle d'un vice-président, chargé de la politique économique générale, le service de la fiscalité du 10 rue d'Anjou couvre tous les secteurs d'impôts, sous la direction de M. G. Egret.

Chef de ce service fiscal, M. Egret bénéficie, dans le monde des fiscalistes français, d'une forte réputation tenant en partie à sa présence, aussi active que feutrée, dans toutes les réformes fiscales qui se sont succédées depuis trente ans. Il est d'ailleurs aisé de le vérifier. Son nom figure dans la liste des membres de la plupart des commissions qui instituent, au hasard des réformes, le dialogue fiscal. Il est à cet égard symptomatique que le Conseil Economique et Social l'ait chargé, en 1978, de rédiger un rapport sur les moyens d'améliorer les relations du contribuable et du fisc (89). Les propositions faites dans ce rapport sont d'ailleurs tout aussi significatives de son ouverture au dialogue. On y voit ainsi M. Egret proposer une « nouvelle rédaction du C.G.I. soumise..., avant... le Parlement, à une commission où figureraient des représentants des contribuables » (90).

Avec une aussi grande propension à la concertation, il n'est pas surprenant, qu'aux témoignages de divers dirigeants d'organisations professionnelles, M. Egret soit un des interlocuteurs privilégiés de la D.G.I.. Cette situation particulière tient aussi au demeurant à sa connaissance personnelle des principaux responsables de l'Administration fiscale centrale. En trente années d'exercice de ses fonctions, M. Egret a pu assister en effet au déroulement de la carrière de bien des hauts fonctionnaires. C'est un avantage psychologique.

En d'autres termes, au-delà de sa compétence technique, en matière de T.V.A. notamment, le principal atout du chef de la fiscalité du C.N.P.F. réside dans sa connaissance précise du « terrain » sur lequel il doit agir. L'élément s'observe aussi chez deux de ses quatre collaborateurs.

176. — Ainsi M. G. Dubarry, directeur adjoint et responsable remarquable de la fiscalité directe et des droits d'enregistrement, comme M. A. Timbart, un des plus fins spécialistes du droit fiscal international (91), sont d'anciens fonctionnaires de la direction des impôts.

---

Ses ressources sont définies à l'article 24 des statuts : a) *cotisations de ses membres* - b) *intérêt de fonds placés et de toutes autres ressources autorisées par la loi*. Sur ces moyens du C.N.P.F., cf. aussi « Le Canard enchaîné », Comment Le C.N.P.F. fait voter ses députés, 16 avril 1980 p. 4.

(89) J.O. Avis du C.E.S. 6 février 1979 pp. 182-221. Cf. aussi de G. Egret, La T.V.A., P.U.F. 1979 et « La T.V.A. française », Associazione fra la Società italiana per azioni, Roma 1963 p. 10 à 72.

(90) J.O. *op. cit.* p. 219.

(91) Cf. entre autres d'A. Timbart, Lamy fiscal n° 2670. La Convention franco-allemande destinée à éviter les doubles impositions, en collaboration avec M. Heining, Paris 1961. Aussi en collaboration avec G. Egret, Fiscalité de l'entreprise, 1976.

Ce passage dans la fonction publique leur a laissé non seulement une connaissance de l'esprit et des méthodes de travail de l'Administration fiscale, mais aussi des liens professionnels avec d'anciens collègues. Dans certains cas, cette parenté des origines a pu faciliter des discussions. Notamment en 1956, lors de la négociation de la convention franco-allemande de double imposition. Une étroite collaboration s'était instaurée entre les négociateurs français et certains fiscalistes du C.N.P.F. favorisée précisément par l'existence de ces anciens liens professionnels (92).

Plus généralement, la qualité des relations entretenues avec les hauts fonctionnaires de l'Administration des impôts permet au service fiscal du C.N.P.F. une plus grande efficacité d'action.

177. — A cet égard, comme toutes les organisations professionnelles, l'action des fiscalistes du C.N.P.F. vise à un double résultat. Informer les adhérents des dispositions législatives nouvelles et représenter leurs intérêts auprès des pouvoirs publics.

La mission d'information, d'abord, est assurée par la diffusion de circulaires fiscales. En 1978, par exemple, 47 circulaires ont été envoyées à 2800 adhérents, soit au total 536 800 pages pour un coût de 5 millions de francs. Lorsque la demande de renseignements est très importante ou la réforme fiscale concernée très nouvelle, le service fiscal peut éditer une brochure explicative. Il l'a fait en 1968 lors de la généralisation de la T.V.A.. Pour cette réforme, une émission télévisée avait même été produite. La direction de l'information du C.N.P.F. possède à cet effet un conseiller technique pour le cinéma, la télévision et l'audio visuel, et un service « CEFILM » qui diffuse des courts métrages.

Dans une proportion importante, le renseignement fiscal est donnée aussi par téléphone ou lors d'entretiens directs. En période d'élaboration des textes nouveaux, tels le prélèvement conjoncturel, la taxe professionnelle, l'imposition des plus-values ou la réévaluation des bilans en franchise d'impôt, le service fiscal est surchargé d'appels téléphoniques qui anticipent sur l'entrée en vigueur du texte préparé.

L'information téléphonée concerne moins toutefois un renseignement général qu'une consultation bien précise. Le service fiscal du C.N.P.F. fait alors du conseil fiscal traditionnel. Ses techniciens doivent résoudre les cas concrets les plus divers posés par téléphone ou par lettre. Le nombre de leurs communications téléphoniques à objet fiscal est ainsi de l'ordre de 2500 par an pour 350 consultations fiscales par lettres environ.

Mais leur activité essentielle consiste en interventions auprès des autorités fiscales, pour essayer d'infléchir le droit positif dans un sens favorable aux intérêts de la profession. C'est une mission classique dont on donnera quelques illustrations à la section suivante notamment (93). Elle n'est pas bien

---

(92) Cf. *infra* § 231-232.

(93) Cf. *infra* § 213, 215, 224, 233, 255, 284, 289., Chr. de Brie et R. Charpentier, thèse *op. cit.* t. 2 pp. 706-733. Pour l'action fiscale entre les deux guerres, cf. J. Alaux, *op. cit.* p. 58 ; Y. Regelsperger, thèse 1926 *op. cit.* p. 75 et 113. Pour d'autres exemples, cf. « Le Canard enchaîné », *op. cit.* 2 et 9 avril 1980.

entendu propre au patronat. Les autres organisations professionnelles ont aussi un service pour la défense de leurs intérêt fiscaux. Telle la Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles.

b) *Le service fiscal de la Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles*

178. — Créée à l'échelon national le 13 mars 1946, la F.N.S.E.A. constitue « sur le terrain des réalités... l'organe le plus représentatif du monde rural » (94). Elle est chargée, par l'article 8 de ses statuts, « ... d'assurer la représentation et la défense des intérêts agricoles en toutes occasions, notamment près des pouvoirs publics » (95).

Réparti en cinq sous directions, son personnel administratif d'une centaine d'agents est peu nombreux, surtout au niveau de l'encadrement. Il n'en joue pas moins un rôle très important. Les dirigeants politiques de la F.N.S.E.A. cumulent en effet trop d'activités, y compris l'exploitation de leur ferme, pour pouvoir préparer et étudier minutieusement les dossiers de la fédération. Dès lors, les cadres administratifs, « collaborateurs actifs des politiques, disposent d'une assez grande liberté d'action » (96). J'ai pu le constater en 1975, où M. Cotton, chef du service fiscal, était considéré par la Direction Générale des Impôts comme un interlocuteur représentatif ayant, dans une certaine mesure, le pouvoir de décider.

Avec des moyens apparemment bien plus limités que ceux de son homologue du C.N.P.F., ce service fiscal doit remplir des fonctions tout aussi diverses.

179. — S'agissant de ses moyens, le service juridique et fiscal de la F.N.S.E.A. ne compte que trois administrateurs, avec son chef, pour assurer, entre autres activités, le défrichage d'une fiscalité agricole des plus techniques. C'est manifestement beaucoup trop de tâches. Même si s'ajoutent à ce service les membres de la commission fiscale, comprenant des représentants régionaux de la F.N.S.E.A., élus par le congrès, des représentants des sections sociales et des personnalités nommées par le président de la fédération en raison de leur compétence.

Mais en fait, la limite apparente de ces moyens ne doit pas induire en erreur. L'organisation agricole agit dans un environnement qui lui est suffisamment favorable, pour que ses interventions restent efficaces en dépit des limites de ses moyens propres. Autrement dit, la modicité d'un budget de deux millions de francs (97), ne rend pas compte de la réalité des moyens d'action « oblique ». L'existence, en effet, de trois millions d'agriculteurs actifs rend les hommes politiques français trop tributaires de cet

---

(94) J. Meynaud, *les groupes de pression en France*, p. 58. Pour une liste des organisations agricoles françaises, cf. *Chronique Sociale de France*, *Demain les Paysans*, 1966 p. 49 et Y. Tavernier, *le syndicalisme paysan 1969* p. 20 et 21.

(95) Sur le texte des statuts, cf. Y. Tavernier, *op. cit.* p. 38.

(96) Y. Tavernier, *op. cit.* p. 89.

(97) Sur le budget de la F.N.S.E.A., cf. Y. Tavernier, *op. cit.* p. 103.

électorat, pour qu'ils ne soient pas sensibles à la plus légère de ses pressions (98). D'autant plus, que dans la tradition politique française, maintenue même sous la V<sup>e</sup> République (99), le personnel politique et le monde rural sont étroitement imbriqués. Nombre de parlementaires ont été ainsi membres du Conseil d'administration de la F.N.S.E.A. (100) et de façon encore plus significative, en 1979, M. Debatisse, ancien dirigeant de la fédération agricole, était nommé à un Secrétariat d'Etat à l'agro-industrie.

Ces liens particuliers ne peuvent que rendre les autorités publiques d'emblée très réceptives aux revendications des agriculteurs. Il suffit aux dirigeants agricoles de les contacter, sans avoir besoin, en bien des cas, de longues démarches pour les convaincre. D'une formule familière, autant dire que les *représentants agricoles prêchent bien souvent à des convaincus*.

Un petit nombre de personnes est dans ces conditions suffisant pour exercer des interventions..., fiscales notamment.

Cette économie de moyens est d'autant plus facilitée, que depuis 1966 le service fiscal de la F.N.S.E.A. est arrivé à nouer avec l'Administration fiscale des liens étroits. Au point d'y recruter en 1976 un de ses dirigeants ! L'ancien directeur divisionnaire, responsable à la D.G.I. de la législation sur la T.V.A., est devenu en effet un des dirigeants administratifs de la fédération agricole.

L'origine de ces relations confiantes et suivies remonte aux réunions de travail, tenues à partir de 1967, pour étendre la T.V.A. à l'agriculture. Hauts fonctionnaires et représentants agricoles ont constaté alors l'intérêt de ces réunions paritaires. Elles permettaient une meilleure élaboration technique des textes fiscaux et ce faisant une application mieux acceptée (101). D'un commun accord, la pratique de ces réunions s'est poursuivie pour la rédaction d'autres dispositions fiscales. L'habitude aidant, des liens professionnels se sont créés. Si bien que dans l'élaboration de la législation fiscale, la *F.N.S.E.A. peut intervenir non seulement auprès de ses interlocuteurs traditionnels, du Parlement, des ministères ou de l'Elysée, mais aussi de façon nouvelle auprès de l'Administration fiscale elle-même*.

Facilitées par une connaissance mutuelle des interlocuteurs, ces différentes interventions peuvent être effectuées avec simplement deux ou trois personnes. La charge financière d'un service d'action fiscale, au personnel plus nombreux, est ainsi évitée. Quoique la F.N.S.E.A. semble pouvoir bénéficier de l'appui logistique et de l'aide matérielle de l'Assemblée Permanente des Chambres d'Agriculture.

Constituées par une loi du 3 janvier 1924, les chambres d'agriculture sont des établissements publics chargées en particulier de fournir « aux préfets et au gouvernement tous les renseignements et avis qui sont demandés sur les questions agrico-

---

(98) Sur la population agricole, cf. L'Univers politique des paysans, cahiers F.N.S.P. *op. cit.* p. 12. Aussi M. Faure, Les paysans dans la société française, 1966. Sur les pressions agricoles, cf. *infra* § 201, 203 et 301.

(99) P. Rémy, Le Gaullisme et les paysans, *in* L'univers politique des paysans *op. cit.* p. 255.

(100) Y. Tavernier, *op. cit.* p. 83. Aussi les paysans et la politique, Cahiers F.N.S.P. *op. cit.* p. 207.

(101) Cf. *infra* § 240 et s. ; 261 et s. ; 362.



les » (102). Ces organes, consultatifs et représentatifs des intérêts agricoles de leur circonscription, possèdent des ressources importantes et certaines, assurées par le prélèvement de taxes qui tout en n'étant pas strictement parafiscales n'en sont pas moins perçues par voie d'autorité (103).

Indirectement, la F.N.S.E.A. profite de ces moyens financiers, dans la mesure où ses services et ceux de l'assemblée permanente sont, sinon confondus, du moins peu nettement séparés. Même si l'on a parlé de « frères ennemis », à propos des rapports entre chambres d'agriculture et syndicalisme agricole (104), l'interpénétration probable des services et des moyens des deux organismes peut s'induire d'abord d'une communauté de locaux. Dans l'immeuble de cinq étages du 8 avenue Marceau à Paris, dès le premier contact on peut constater la difficulté à distinguer les services de l'établissement public de l'agriculture et ceux de la Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles. Mais surtout, l'interpénétration s'induit aussi d'une communauté de dirigeants que facilite le mode de désignation. Les membres des chambres d'agriculture sont élus, en effet, à concurrence des quatre cinquièmes par les agriculteurs et pour le cinquième restant par les groupements tels que syndicats, coopératives et mutualités. La F.N.S.E.A. participe donc directement, et indirectement, à l'élection des membres des chambres d'agriculture. Ainsi s'explique qu'en 1958 le plus célèbre président de l'Assemblée permanente des Chambres d'agriculture, M. R. Blondelle, ait été l'ancien président de la F.N.S.E.A.. De même à son décès, en 1971, un des candidats à la succession n'était autre que M. de Caffarelli, président de la F.N.S.E.A.. Et aux élections agricoles de 1979, M. Debatisse, président de la F.N.S.E.A., aurait postulé au poste de président des chambres d'agriculture, si les gains en voix de sa fédération avaient été plus marqués.

Cette interpénétration des deux secteurs, privé et public, de l'organisation agricole, permet vraisemblablement au premier de bénéficier des moyens financiers que procure au second le privilège d'un financement parapublic. Il y trouve là aussi un supplément de moyens pour les fonctions à remplir.

180. — L'article 8 de ses statuts assigne à la fédération « essentiellement pour objet de représenter et de défendre, les intérêts de la profession agricole ». Elle est aussi chargée de « procurer aux fédérations départementales... des informations en toutes matières, contentieuses, fiscales ou techniques, sur lesquelles elles jugeraient à propos de la consulter ».

Cette information, et ces interventions dans l'élaboration législative, constituent les deux fonctions principales du service juridique et fiscal.

Il est amené à faire l'étude préparatoire des dossiers fiscaux que devront examiner les organes politiques de la fédération. Il remplit encore une mission de conseil fiscal au hasard des questions que posent quotidiennement, par téléphone ou par lettres, les différentes fédérations départementales (105). Il assure le secrétariat professionnel de la commission centrale des impôts

(102) Article 505 du Code rural. Cf. Chr. Mora in *L'Univers politique des paysans* *op. cit.* p. 507.

(103) L'article 1<sup>er</sup> 4<sup>o</sup> du décret du 24 août 1961, relatif aux taxes parafiscales, exclut du domaine parafiscal les « taxes perçues au profit... des chambres départementales et régionales d'agriculture ainsi que de leurs assemblées des présidents ». De fait, dans l'état E de la loi de finances, ces taxes ne figurent pas.

(104) Chr. Mora, *op. cit.* p. 521.

(105) Cette mission d'information fiscale est aussi assurée de façon plus générale par un journal bi-mensuel, *L'information agricole*, et par un bulletin intérieur « *Les informations syndicales agricoles* ». Plus spécifiquement en matière fiscale, la F.N.S.E.A. a créé en février 1973 une publication « *Spécial bénéfice réel agricole* » sous la forme de feuillets amovibles.

directs, qui intervient dans la fixation des bénéfices agricoles forfaitaires, et il collabore aux travaux de la commission finances publiques du Conseil Economique et Social. Enfin et surtout, il suit l'élaboration des textes législatifs et réglementaires, pour s'assurer de leur conformité aux intérêts de la profession. C'est en somme l'activité déjà observée au C.N.P.F. ou observable à l'Assemblée Permanente des Chambres de Métiers.

c) *Le service fiscal de l'Assemblée Permanente des Chambres de Métiers*

181. — *Les commerçants et les artisans ont depuis toujours une tradition d'activisme fiscal* maintenue aujourd'hui (106). Sans même rappeler les campagnes du mouvement Poujade ou du C.I.D. - U.N.A.T.I., diverses organisations professionnelles assurent la sauvegarde de leurs intérêt fiscaux. La Confédération nationale de l'artisanat et des métiers ou le Conseil national du commerce sont intervenus en ce sens dans les projets de réforme de la patente ou dans l'élaboration du prélèvement conjoncturel. Mais, dans la représentation du monde artisan, l'action la plus suivie et la plus efficace relève de l'assemblée permanente des chambres de métiers.

Etablissement public, cet organisme de consultation et de représentation des intérêts de l'artisanat, auprès des pouvoirs publics, est composé des présidents des chambres de métiers (107). Son organisation centrale est constituée d'une assemblée générale, chargée de déterminer les positions prises par l'ensemble des chambres de métiers, d'un bureau et d'un président qui représente l'A.P.C.M. auprès des pouvoirs publics.

A ce niveau politique, l'organigramme est complété par l'existence de deux commissions organiques et de sept commissions d'études générales dont une commission des affaires fiscales. Ces différents organes sont assistés de services techniques réunis en trois directions : la direction du développement humain, la direction du développement économique et la direction générale. C'est auprès de la première qu'est rattaché le service fiscal.

Dirigé par un technicien, venu de l'Administration fiscale, et travaillant en collaboration avec le service juridique, ce service bénéficie d'un encadrement administratif dont les moyens paraissent être importants (108). Bien des détails en attestent. Ainsi, alors qu'à la F.N.S.E.A. on peut parfois avoir l'impression de services débordés par trop d'activités et travaillant à l'étroit dans leurs locaux, l'enquête à l'Assemblée des chambres de métiers montre des services travaillant dans de bonnes conditions matérielles. L'organisation y est minutieuse et efficace. Lors de la discussion de la loi

(106) Sur l'action fiscale entre les deux guerres, cf. J. Alaux *op. cit.* p. 56.

(107) Sur les attributions des chambres de métiers, cf. N.E.D. 1975 n° 4199 p. 26 et s., F. Combe, L'A.P.C.M. in La représentation publique des professions, Administration n° 105 sept. 1979 p. 102.

(108) Les ressources de l'A.P.C.M. proviennent de la contribution obligatoire payée par les chambres de métiers. Elle consiste en une taxe par artisan dont le taux et l'assiette sont fixés annuellement par arrêtés du ministre. En outre, l'A.P.C.M. peut recevoir des subventions de l'Etat ou des organisations professionnelles et collecter la taxe d'apprentissage et la participation des employeurs à la formation continue.

Royer par exemple, le service a pu faire établir, à chaque étape de la procédure parlementaire, des dossiers fournis aux députés et sénateurs. Ils comprenaient, pour chaque article, des tableaux comparatifs où s'inscrivaient en colonnes le texte du projet, le texte adopté en première lecture par l'Assemblée Nationale, le texte adopté par le Sénat et les amendements proposés par trois organisations, dont l'Assemblée permanente des chambres de métiers.

Le détail révèle la qualité de l'organisation et l'importance des moyens en personnel et en matériel. Ces moyens se complètent, au surplus, par les possibilités qu'offrent des liaisons privilégiées avec le ministère du commerce et le groupe artisanat de l'Assemblée Nationale. Les relations avec ce dernier ministère sont d'ailleurs d'autant plus facilitées, que l'A.P.C.M. y est déjà juridiquement reliée par un lien de tutelle. Etablissement public, elle appartient comme les chambres d'agriculture à l'univers de l'Administration publique dont elle n'est qu'un démembrement (109).

Plus par conséquent qu'un simple organisme représentant des intérêts professionnels, comme le font les fédérations ou les syndicats, l'Assemblée permanente des chambres de métiers est déjà un *allié administratif* pour les professionnels considérés.

## 2°) Les « *alliés administratifs* » des organisations professionnelles

182. — En 1956 déjà, M. A. Sauvy constatait que « *les fonctionnaires finissent fatalement par embrasser en partie la cause des professionnels*. Le ministère du travail défend les travailleurs, le ministère du commerce défend les commerçants, etc... Au demeurant, on ne peut pas exiger d'un fonctionnaire qu'il soit féroce et qu'il refuse tout [aux personnes] qu'il voit ordinairement » (110). Ainsi, « *chargés plus spécialement de certains types de problèmes, [les fonctionnaires] peuvent de bonne foi être amenés à s'identifier avec les catégories sociales que ces problèmes concernent* » (111). Ils y sont d'autant plus incités, que par tendance naturelle les groupes professionnels regardent le ministère chargé des problèmes qui les intéressent comme leur défenseur.

C'est dire que bien des facteurs contribuent à instituer un *parrainage administratif* faisant de l'Administration « un des nombreux lobbies de France » (112).

(109) Sur « Les démembrements de l'Administration », cf. J. Pellat, thèse Montpellier 1972. Aussi J.P. Négrin, l'intervention des personnes morales de droit privé dans l'action administrative et *infra* § 317. Sur l'établissement public professionnel, cf. M. Guibal, L'ordre professionnel, thèse Montpellier 1970. J.M. Auby et Ducos-Ader, Grands services publics 1974, t. 1<sup>er</sup> p. 178 et s. ,

(110) Lobbys y grupos de presión, Revista de estudios políticos, 1956 p. 25, notre traduction. Dans le même sens Rolland et Eygout, *op. cit.* p. 366.

(111) P. Laroque, L'exécutif en France sous la IV<sup>e</sup> République, in les pouvoirs de décisions dans l'Etat Moderne, U.N.E.S.C.O. p. 74.

(112) David Schoenbrun, Ainsi va la France.

C'est tout particulièrement vrai du ministère de l'Agriculture constitué en allié de la catégorie professionnelle qui lui correspond (c). Moins connu, et entrevu simplement au hasard de la commission d'enquête sur les sociétés pétrolières, le phénomène existe aussi au ministère de l'industrie avec la direction des carburants (b). Mais de façon plus originale et plus inattendue, il existait encore au sein même du ministère des finances où la direction des assurances y était le cheval de Troie des professionnels avant la réforme de 1978.

a) *La direction des assurances, alliée des contribuables de l'assurance.*

183.— Issue du service du contrôle des assurances privées, créé en 1899 au ministère du commerce, la direction des assurances a d'abord été rattachée au ministère du travail en 1906. Intégrée au ministère des finances par un décret de 1940, elle a enfin été rattachée en 1978, après la partition de ce département, au ministère de l'économie. Mais au-delà de ces variations, dans le rattachement administratif, la nationalisation des assurances lui a surtout donné, depuis la libération, une vocation de tutelle sur l'ensemble de ce grand secteur économique.

Un champ d'action aussi vaste l'amène inévitablement à se préoccuper du régime fiscal des opérations et de la profession qu'elle contrôle. L'efficacité de son action en ce domaine ressort nettement à l'examen du traitement fiscal de faveur dont bénéficie l'activité de l'assurance. Les dispositions favorables sont nombreuses. Ainsi est prévue la possibilité de déduire, du revenu net annuel, les primes afférentes à des contrats d'assurances-vie ou décès. De même, les commissions payées à des courtiers, pour l'apport de traités de réassurances, sont exonérées de la T.V.A.. Plus nettement encore, la loi de finances rectificative pour 1974 a ouvert la possibilité de créer des provisions d'équilibrage, en franchise d'impôt, pouvant atteindre jusqu'à 300 % du chiffre d'affaires annuel, pour certains risques agricoles catastrophiques, et même 500 % pour les risques nucléaires et les divers risques de pollution.

Au total, ce régime fiscal trop favorable aux assureurs n'est peut être pas explicable par de seules considérations d'intérêt général. Tant d'avantages laissent présumer l'action efficace de la direction des assurances depuis l'intérieur du ministère des finances (113).

Là, le « parrainage administratif » des intérêts d'une catégorie de contribuables est des plus directs et donc des plus efficaces. Mais même indirect en de nombreuses autres hypothèses, il n'en a pas moins encore une influence sur la législation adoptée. C'est le cas pour la représentation des intérêts pétroliers réalisée par la direction des carburants du ministère de l'industrie (114).

---

(113) Sur les présomptions tirées de l'importance des avantages fiscaux, cf. *infra* § 292 et 303.

(114) L'influence prêtée aux « pétroliers » est ancienne. J. Romains en parle déjà pour 1910, cf. *Les hommes de bonne volonté*, Flammarion 1958, t. 2 p. 161, t. 5 p. 227 et t. 10 p. 225.



b) *La direction des carburants, alliée des contribuables du pétrole*

184. — Selon le rapport de la commission parlementaire d'enquête, sur les conditions fiscales de l'activité des sociétés pétrolières opérant en France, *les sociétés françaises Elf et la compagnie française des pétroles « ne paient aucun impôt en France au titre de l'impôt sur les sociétés ».* Quant aux filiales françaises de sociétés étrangères, *elles paient au titre du même impôt « des sommes dérisoires ».*

Cette situation fiscale de faveur s'explique par le jeu de deux déductions et l'existence de crédits d'impôts inhérents à la logique du système d'imposition au bénéfice consolidé.

Pour la détermination de leur bénéfice imposable, les sociétés pétrolières, qui ont obtenu un agrément du ministère des finances, peuvent d'abord déduire de leur bénéfice brut *une provision pour fluctuation de cours.* Elle a pour but d'apprécier l'évaluation du stock au cours nouveau, lorsque le coût unitaire des produits détenus en stock augmente. Parallèlement, pour déterminer leur bénéfice imposable, ces sociétés peuvent faire une somme algébrique de l'ensemble de leurs résultats, positifs ou négatifs, en France et à l'étranger. Enfin, les impôts supportés à l'étranger donnent lieu à un crédit d'impôt déductible, sous certaines limites, de l'impôt français.

Pour l'élaboration de ce régime fiscal de faveur (115), et plus visiblement pour son application, les sociétés pétrolières contribuables semblent avoir pu bénéficier de l'aide de la direction des carburants. Les indications apportées en 1974, par la commission parlementaire précitée, le laisse présumer.

Le rapporteur de cette commission d'enquête observe qu'un « *va et vient permanent entre le secteur d'Etat du pétrole et l'Administration a toujours existé.* M. Guillaumat est devenu dès son départ de la direction des carburants, en 1949, le responsable du secteur pétrolier d'Etat. Son successeur à la direction des carburants a fait carrière dans ce secteur et est revenu... dans l'Administration en tant que délégué général à l'énergie. Dans le même temps, Elf plaçait ses hommes à des postes clés... ». Bien plus, le directeur des carburants, de 1969 à 1973, a quitté l'Administration publique à cette date pour entrer au service de la société Schlumberger, ayant entre autres des activités pétrolières.

A travers ces éléments, « l'imbrication de la direction des carburants avec le secteur pétrolier d'Etat » et ses relations avec le secteur pétrolier privé, semblent bien réelles. Au point que cette direction a été « présentée par bien des témoins, [devant la commission parlementaire d'enquête], comme le vecteur administratif de la profession pétrolière » (116).

185. — Présumer alors ses interventions, dans l'élaboration d'un régime fiscal favorable aux sociétés pétrolières, est légitime. Sa « compréhension..., pour les soucis des

---

(115) Sur le régime fiscal comparé des sociétés pétrolières, cf. Cahiers de droit fiscal international 1978 et 1979.

(116) Rapport J. Schwartz, J.O. Doc. Ass. Nat. *op. cit.* t. 2 p. 230 et t. 3 p. 403-406. On a là une illustration des « relations de clientèle » qui s'établissent entre Administration et groupes professionnels. Cf. sur ce phénomène, E.N. Suleiman, *op. cit.* p. 206.

firmes pétrolières, [semblant] avoir été assez grande» (117), il est aisé d'imaginer les circuits de communications politiques ou administratifs qu'elle a pu et peut utiliser pour ces interventions. Au delà ainsi de l'action auprès du ministre de l'industrie lui-même (118), un circuit administratif peut fonctionner par exemple à base de liaisons interpersonnelles entre le directeur des carburants et les titulaires d'un pouvoir de décision fiscale... Sous réserve bien sûr de ménager les susceptibilités administratives, le sens de la préséance des fonctionnaires de la direction générale des impôts et les éventuelles rivalités politiques entre ministres. Par exemple, « à l'époque où M. Giscard d'Estaing était rue de Rivoli et M. Ortoli rue de Grenelle, un dossier important, présenté d'abord à l'industrie, était mal vu aux finances et réciproquement. Il fallait... combiner des rendez-vous synchronisés ou, en désespoir de cause, prendre le risque, somme toute minime, de donner la préséance aux finances » (119).

L'exemple vaut d'ailleurs non seulement pour les interventions dans l'élaboration du régime fiscal des sociétés pétrolières, mais aussi pour les actions en faveur de l'application de ce régime. Là aussi, et avec encore plus de vraisemblance que précédemment, l'intervention de la direction des carburants peut se présumer.

En effet, si l'octroi des avantages, que confère le régime du bénéfice consolidé, est subordonné à la délivrance d'un agrément par le ministre du budget, celui-ci doit recueillir l'avis du Fonds de Développement Economique et Social. A ce niveau, la direction des carburants peut s'employer à susciter un avis favorable en fournissant par exemple des renseignements qui attestent « la vocation multinationale » de la société candidate à l'agrément. Plus nettement encore, la provision pour reconstitution de gisement, en principe limitée pour des recherches effectuées en France, dans les anciennes possessions d'Afrique du Nord et les pays de la Communauté, est étendue, sur agrément du ministre du budget, à des recherches effectuées dans d'autres pays. Or ici, la compétence pour octroyer l'agrément est déléguée à un fonctionnaire d'autorité de la direction générale des impôts *qui suit l'avis de la direction des carburants*. C'est en ce sens qu'une note fournie par la D.G.I., à la commission parlementaire d'enquête, indique : « Tous les agréments de ce type demandés ont été accordés par la direction des carburants » (120).

186. — C'est bien dire que les sociétés pétrolières peuvent trouver dans la direction des carburants un *correspondant administratif* pour leurs actions fiscales. Plus généralement d'ailleurs, les possibilités de parrainage administratif, en faveur des grandes entreprises *contribuables gullivériens*, existent du seul fait de la communauté d'atmosphère entre haute administration et haute industrie. « Si à la base, il n'est pas douteux que les chefs d'entreprises... souffrent de l'incompréhension des fonctionnaires, il faut bien recon-

(117) Rapport *op. cit.* t. 2 p. 231.

(118) Encore qu'il ne faille pas s'exagérer les pouvoirs du ministre de l'industrie. M. Guichard, qui a occupé ce poste, dit qu'il y a « *côté le vide. Ministre de l'industrie, j'ai vu ce qu'était un ministère avec un beau nom mais sans vrais pouvoirs* », Un chemin tranquille, *op. cit.* p. 87.

(119) J. Grapin, La bastille administrative, Le Monde 13 mars 1975 p. 8. Sur cette opposition des ministères de l'industrie et des finances, cf. E.N. Suleiman, *op. cit.* p. 208-211.

(120) Rapport Schvartz *op. cit.* annexes t. 3 p. 286.

naître qu'au sommet, les choix de haute politique se font dans le même monde.

Il n'y a en France que 560 entreprises de plus de mille salariés. Mais elles représentent une part importante de l'investissement français et la majorité de leurs patrons ont reçu le même genre de formation que leurs interlocuteurs de l'Administration... Citons, parmi d'autres, le cas de l'une des plus grandes entreprises françaises, la C.G.E., qui fait avec l'Etat la majorité de son chiffre d'affaires. Polytechnicien, ingénieur des ponts, ancien directeur de cabinet d'un ancien ministre de l'industrie, son P.D.G. a pour homme de confiance un autre « X Ponts », lui aussi ancien directeur de cabinet d'un ancien ministre de l'industrie, et de surcroît frère d'un inspecteur des finances influent à la direction du Trésor. Le président des laboratoires les plus importants de ce groupe est un ancien ingénieur général responsable du service des transmissions à la délégation ministérielle à l'armement. Le directeur des plans et programmes est un ancien chef de service à la direction du Trésor.

... Si l'on observe la carrière des « quatre mousquetaires », qui se trouvaient être les interlocuteurs permanents de l'industrie en 1972 dans la haute Administration, l'un est passé de l'Elysée au Crédit Lyonnais..., l'autre de Matignon chez Hachette, le troisième du ministère de l'industrie chez Peugeot... Seul le quatrième [restait encore trois ans après] dans l'Administration, puisqu'il était encore conseiller technique du Président de la République » (121).

Cette osmose, entre haute administration et dirigeants des grandes entreprises, facilite l'action de celle-ci sur les centres de décision fiscale. Il est vrai qu'il s'agit là d'une influence beaucoup plus présumée qu'illustrée de cas précis. En revanche, l'aide que le ministère de l'agriculture amène aux organisations agricoles, dans des négociations fiscales, s'illustre d'exemples nettement établis.

c) *le ministère de l'agriculture allié des contribuables de l'agriculture*

187. — D'une façon curieuse, mais révélatrice dans son ambiguïté de réalités diffuses, le directeur du C.N.J.A. fait figurer, dans un « essai d'organigramme des organisations agricoles françaises », l'Assemblée Nationale, le Sénat, le Président de la République, le Premier ministre, les préfets etc... (122). La maladresse d'exposition traduit là une vérité profonde. A savoir la « sympathie » dont bénéficient les agriculteurs auprès de tous les pouvoirs publics (123).

Le phénomène n'est pas nouveau.

Depuis sa création à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, par scission avec le ministère

(121) J. Grapin, *op. cit.* p. 8.

(122) Chronique sociale de France 1966 n° 4 p. 48.

(123) Selon le Littré, *sympathie* s'entend du « rapport existant entre deux ou plusieurs organes... et qui fait que l'un d'eux participe... aux actions exécutées par l'autre »

du commerce et de l'industrie, *ce ministère est considéré traditionnellement comme étant bien moins celui de l'agriculture que des agriculteurs.*

Sans doute, « il est devenu d'usage courant de court-circuiter le ministère de la rue de Varennes pour s'adresser directement au ministère [du Budget] qui, de l'aveu même des fonctionnaires de l'agriculture, détient la clé des solutions ». Mais il est inexact de dire que « trop souvent, une délégation venue réclamer [au ministère de l'agriculture]... se voit répondre... avec la lâcheté facile du « je le ferais volontiers, [s'il n'y avait] le ministère des finances... » (124).

Ce type d'analyse manque de nuances et ne tient pas compte des différences qui existent en fonction de la personnalité du ministre en place. On l'a vu lorsque M. E. Faure le dirigeait. Dans l'élaboration de la législation sur la T.V.A. agricole, l'influence du ministère a été alors bien réelle (125).

188. — L'efficacité de l'action de M. E. Faure, ministre de l'agriculture, ressort nettement à l'examen des procès-verbaux retraçant les négociations de 1967 au sein du groupe de travail « *Administration-agriculteurs* ». Les fonctionnaires des finances, pour faciliter le contrôle fiscal, avaient élaboré un projet de décret limitant l'assujettissement à la T.V.A. aux seuls agriculteurs imposés au bénéfice réel (126). Dans cette hypothèse, seuls 50 000 à 60 000 agriculteurs auraient pu bénéficier de la T.V.A.. Or, dans le régime finalement adopté, le droit d'option à la T.V.A. ne subit aucune restriction tenant à une liaison avec l'imposition au bénéfice réel. Cet abandon d'une disposition fiscale, prévue par les techniciens des finances, mais critiquée par les agriculteurs, est dû à l'intervention de M. E. Faure. Le journal *Le Monde* l'indique dans un article du 22 juillet 1967 :

*« M. E. Faure a obtenu que l'option en faveur de la T.V.A. ne soit pas liée à l'imposition des bénéfices réels. Il suffira que les intéressés puissent présenter des documents comptables suffisamment précis, ce qui semble-t-il est à la portée de plusieurs centaines de milliers d'entre eux. »* (127).

L'alliance entre les organisations professionnelles et leurs administrations de rattachement, constituées comme « groupes de pression au second degré », est ici manifeste (128). Ce qui confirme que les négociations fiscales ne se déroulent pas selon le schéma bilatéral imaginé *a priori*. Elles associent en fait, dans des relations triangulaires, le Service de la législation fiscale, du ministère du budget, les organisations professionnelles concernées et leurs alliés administratifs respectifs. Ce schéma à trois pôles s'observe d'ailleurs quelles que soient les procédures de la négociation.

---

(124) Ch. de Vaugelas, *Le ministère de l'agriculture*, in *Les paysans et la politique*, Cahiers F.N.S.P., op. cit. p. 259.

(125) Cf. *infra* § 270.

(126) Cf. *infra* § 269.

(127) Cf. *infra* § 247 pour un autre exemple de l'intervention de M. E. Faure à propos de la récupération de la T.V.A. ayant grevé les achats des agriculteurs non optants.



## PARAGRAPHE 2

## Les procédures de la négociation

189. — *L'élaboration de toute réforme fiscale est aujourd'hui discutée au sein de groupes d'étude ou de commissions à composition mixte, où représentants de l'intérêt général et représentants des intérêts particuliers confrontent leur prétentions.* De la sorte, avant même la soumission d'un projet de réforme fiscale aux autorités compétentes pour l'adopter, les positions ont pu se préciser ou même se rapprocher déjà sur certains points.

Cette institution de la négociation (B) ajoute donc à l'efficacité que pouvaient déjà avoir les procédures de négociations informelles (A).

## A. — La négociation informelle

Lorsque les différentes dispositions du statut de contribuable se décidaient au Parlement, les représentants des différentes organisations professionnelles concernées n'avaient essentiellement à agir qu'auprès des députés et sénateurs. Mais avec le développement du pouvoir normatif de l'Administration fiscale, les lieux d'intervention se sont diversifiés. Le ministère du budget, l'Hôtel Matignon ou même la Présidence de la République sont devenus, tout autant que le Parlement, des terrains d'action fiscale.

Devant ce changement, le travail tactique des représentants des contribuables s'en est trouvé aussi facilité que compliqué. Si la diversification des lieux d'intervention multiplie en effet, à certains égards, les chances de succès, elle oblige aussi à adapter le déploiement des « *moyens d'intervention* » (2°), en fonction précisément de la spécificité de chacun de ces « *terrains d'intervention* » (1°).

1°) *Les différents terrains d'intervention des représentants de contribuables*

190. — Depuis la S.D.N., les centres où s'élabore la législation fiscale ne relèvent plus de la compétence exclusive du souverain fiscal. A côté des sources nationales du droit fiscal, existent aujourd'hui des sources internationales. Visant à infléchir la législation fiscale dans le sens de leurs intérêts, les dirigeants d'organisations professionnelles vont agir à la fois sur le terrain national et international où s'élaborent les normes fiscales. Pour le seul terrain national que je retiens, l'action des groupements professionnels s'exerce à la fois sur le législateur et les Administrations. Cette dualité n'est d'ailleurs pas nouvelle. Déjà en 1933, tel auteur constatait que « les questions

---

(128) J. Meynaud, *Les groupes de pression en France op. cit.* p. 39.

d'ordre trop particulier, pour être débattues à la Chambre..., sont traitées directement entre les représentants des associations et le ministère ou les directeurs généraux des régies financières » (129).

Limitée alors à des points particuliers, l'action sur l'Administration fiscale s'est au contraire généralisée depuis 1958. Des facteurs constitutionnels nouveaux, tels que les articles 40, 44 ou 49 alinéa 3 de la Constitution, et l'existence d'une majorité parlementaire importante l'expliquent. Les projets de l'Administration fiscale peuvent en effet dorénavant devenir lois sans subir de trop grandes modifications lors du passage au Parlement. Si bien que tout en continuant à intervenir auprès du Parlement (b), les organisations professionnelles, représentatives des contribuables, trouvent aussi plus efficace d'exercer directement leurs interventions auprès d'une Administration fiscale, titulaire bien souvent de la réalité du pouvoir normatif (a).

#### a) *Les interventions auprès de l'Administration*

Le choix de l'Administration, comme terrain d'action, peut tenir aux préférences tactiques de certaines organisations professionnelles. Par exemple, le C.N.P.F. intervient bien plus souvent auprès de l'Administration qu'auprès du Parlement. Dans d'autres hypothèses, le choix de l'Administration est imposé par les règles constitutionnelles qui lui donnent pouvoir de décision. Mais de façon plus générale, que l'adoption des dispositions fiscales en discussion relève de la forme législative ou de la forme réglementaire, les autorités administratives sont l'objet d'interventions fiscales.

191. — Dans l'hypothèse d'abord des textes relevant de la compétence réglementaire, maints exemples existent à commencer par l'élaboration des décrets du 6 février 1968. Précisant les conditions d'application de la T.V.A. à l'agriculture, ces décrets ont été négociés mot par mot avec les organisations agricoles (130). La même observation pourrait être faite pour d'autres décrets, des arrêtés, des instructions ou même de simples formulaires administratifs (131).

Les organisations professionnelles interviennent encore dans l'élaboration des conventions tendant à éviter les doubles impositions. Bien que leur ratification ou leur approbation, qui leur donne pleine force juridique, soit soumise à l'autorisation du Parlement, ces conventions fiscales relèvent du *treaty making power* du Président de la République. Et comme le plus souvent, par lettres de pleins pouvoirs, celui-ci autorise un haut fonctionnaire du Service de la législation fiscale à négocier, les organisations professionnelles intéressées agissent bien évidemment auprès de ce fonctionnaire.

On observe aussi leurs interventions, quoique moins évidentes *à priori*, dans l'hypothèse des textes qui relèvent pourtant de la compétence législative.

---

(129) J. Alaux, *op. cit.* p. 60.

(130) Cf. *infra* § 261 et s..

(131) Cf. *infra* § 276 et s.

192. — Les raisons de ces interventions, auprès d'une Administration qui dans ces cas là n'a pas le pouvoir de décision, sont surtout tactiques.

*L'Administration permet une action plus discrète, tout en présentant moins d'aléas et plus d'efficacité.* L'intervention auprès du Parlement risque en effet d'échouer, à cause notamment de l'article 40 de la Constitution. Et le risque n'est pas théorique. Les membres du Service fiscal de l'assemblée permanente des chambres de métiers conservent à ce propos le souvenir de la discussion budgétaire de l'automne 1973. Alors qu'ils avaient fait adopter par le Sénat un amendement leur assurant un aménagement favorable de la décote à la T.V.A., le gouvernement a obtenu sa suppression lors de la deuxième lecture à l'Assemblée nationale, en invoquant précisément l'irrécevabilité de l'article 40.

L'exemple illustre doublement les aléas de toute action corporative au niveau parlementaire. Elle peut s'y heurter non seulement aux divers mécanismes du parlementarisme rationalisé, mais en plus, l'existence du bicaméralisme multiplie les difficultés par deux. Il est dès lors plus efficace pour une organisation professionnelle de concentrer son action sur un centre de décision administrative, plutôt que de la disperser sur les parlementaires des deux assemblées. Agissant à ce niveau, *les représentants professionnels sont quasiment sûrs que l'avantage fiscal obtenu de l'Administration, et intégré dans un projet de loi, figurera en définitive dans le texte de la loi adoptée.*

Au surplus, cette voie administrative permet d'obtenir le régime favorable souhaité sans trop attirer l'attention. Et la discrétion est en la matière importante. Pour l'Administration comme pour les contribuables bénéficiaires.

Face à la demande d'un régime fiscal dérogatoire au droit commun, les représentants administratifs de l'intérêt général en redoutent toujours la généralisation. Sans parler de l'altération supplémentaire du climat fiscal que peut amener une trop large connaissance de ces avantages.

*L'Administration fiscale sera donc moins réticente, pour accorder un régime bienveillant, s'il ne bénéficie pas d'une trop grande « publicité » qui le rendrait contagieux et délétère.* Or manifestement, demandé au Parlement sous forme d'une proposition de loi ou d'un amendement, un tel régime passe beaucoup moins inaperçu qu'enrobé dans un projet de loi. Les conditions d'institution du bénéfice mondial et du célèbre avoir fiscal le montrent. Octroyées par la loi du 12 juillet 1965, d'initiative gouvernementale, ces deux dispositions sont passées pratiquement inaperçues lors de leur adoption au Parlement. Les débats parlementaires, sur l'article 21 du projet de loi instituant le bénéfice mondial sont d'ailleurs des plus instructifs :

« Le Président de l'Assemblée Nationale. Lecture de l'article.

*Personne ne demande la parole ?...*

Je mets aux voix l'article 21.

L'article 21 mis aux voix est adopté » (132).

Souhaitable pour l'Administration, la discrétion l'est aussi pour les

organisations professionnelles. Trop connu, un régime de faveur serait demandé par d'autres catégories de contribuables, faisant perdre aux premiers bénéficiaires leur rente de situation. Ce souci ne peut alors qu'amener à privilégier l'action auprès d'une Administration dont la tradition du secret assure aux intervenants la discrétion sur leurs démarches.

De fait, intervenant dans le processus d'initiative des lois fiscales, les organisations professionnelles choisissent la forme du projet de loi plutôt que de la proposition. Ou plus exactement, la préparation des projets de loi s'accompagne d'une intense activité de ces organisations. La multiplication de ces interventions professionnelles tient d'ailleurs à la pratique actuelle des consultations au sein de groupes de travail. Instituées pour l'élaboration de la plupart des lois fiscales, ces commissions permettent l'exposé officiel des revendications corporatives.

Les dispositions de la loi du 23 décembre 1970, sur l'imposition des agriculteurs au bénéfice réel, ont été ainsi précédées de la constitution d'un groupe mixte. Représentants de l'Administration et représentants des organisations agricoles y ont mis au point, au cours de séances parfois très difficiles, le projet de loi. De même, le texte qui a conduit à l'article 18 de la loi de finances pour 1971, instituant une réforme de la fiscalité indirecte applicable au négoce de bétail, a été élaboré conjointement avec des représentants professionnels. Un groupe de travail, constitué en 1970, sous l'égide du secrétaire d'Etat à l'économie et aux finances, a servi de cadre à ces rencontres (133).

Au demeurant, dans toutes ces hypothèses, les organisations professionnelles peuvent compléter leur action administrative par une action parlementaire. C'est ce qui se produit lorsque ayant échoué totalement ou partiellement au stade de l'élaboration du projet de loi, les représentants de contribuables essaient d'obtenir du Parlement ce que l'Administration leur a refusé. *Il y a en quelque sorte appel de la décision administrative de rejet, devant un Parlement qui fonctionne comme un « deuxième degré » d'intervention fiscale.*

#### b) *Les interventions auprès du Parlement*

194. — Le choix du Parlement, comme lieu d'action fiscale, peut varier selon les organisations professionnelles. Les groupes représentatifs des forestiers ou des médecins interviennent ainsi plus fréquemment au niveau parlementaire que le C.N.P.F. (134). Mais, quels qu'en soient ses auteurs, l'intervention à ce stade revêt souvent, on l'a dit, le caractère d'une sorte de recours. L'élaboration de la législation sur la T.V.A. agricole le montre. Alors que les organisations représentatives des agriculteurs s'étaient heurtées au refus de l'Administration fiscale, pour obtenir le bénéfice d'un régime de franchise et de décote, le Parlement leur accorda ce régime avec la loi de finances pour 1969 (135).

---

(133) Cf. *infra* § 237 et 258.

(134) Le cas des médecins m'a souvent été signalé au cours des interviews. La simple composition de l'Assemblée Nationale permet de le comprendre. En 1978, sur 491 députés, 40 étaient médecins. C'est la catégorie professionnelle la plus sur-représentée après les enseignants.

(135) Cf. *infra* § 246 et 250.



Les interventions de ce type s'effectuent aux différents moments de la procédure législative. C'est-à-dire lors de la discussion en séance, durant le travail en commission et même dès le stade de l'initiative législative.

194 bis. — A cet égard, dans la procédure législative de la IV<sup>e</sup> et de la V<sup>e</sup> République, les propositions sont souvent préparées par les services juridiques des groupes professionnels. Remises à des parlementaires, elles sont déposées soit sous la forme de propositions de loi, ce qui relève de l'initiative législative strictement entendue, soit sous la forme d'amendements à un projet de loi, ce qui « n'est qu'un accessoire de l'initiative législative » (136).

Pour l'initiative législative au sens strict, les dispositions constitutionnelles et les circonstances politiques limitent trop son efficacité pour qu'elle soit utilisée par les organisations professionnelles. Toutefois, celles-ci agissent assez souvent sur un succédané d'initiative législative. Il s'agit des propositions de résolution, ou des questions écrites ou orales, demandant au gouvernement le dépôt d'un projet de loi fiscale sur un tel point.

Très développés sous la III<sup>e</sup> et la IV<sup>e</sup> République, où elles permettaient aux assemblées « d'enjoindre à l'exécutif de se conformer à telle ou telle obligation de comportement » (137), ces propositions de résolutions sont à priori exclues, sous la V<sup>e</sup> République, par l'article 82 du règlement de l'Assemblée Nationale. Pourtant, en dépit de cette interdiction, le phénomène a ressurgi. Dans chaque législature, on compte ainsi en moyenne une vingtaine de propositions de résolutions déposées à l'Assemblée Nationale. Pour la matière fiscale, « l'amendement Vallon » fournit l'exemple le plus célèbre. Formulée le 12 mai 1965 par le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée Nationale, cette proposition de résolution demandait au gouvernement de déposer, avant le 1<sup>er</sup> mai 1966, un projet de loi définissant les modalités de l'intéressement des travailleurs aux résultats de l'entreprise. Elle est devenue le § 4 de l'article 33 de la loi du 12 juillet 1965 « modifiant l'imposition des entreprises et des revenus des capitaux mobiliers ».

Dès lors que par le biais « d'amendements présentant le caractère de propositions de résolution » (138), il est possible d'obtenir le dépôt d'un projet de loi, il arrive aux organisations professionnelles d'utiliser ce détour pour susciter la mise en œuvre d'un texte fiscal. Lors de la discussion du projet de loi Royer au Parlement, alors que le projet gouvernemental prévoyait simplement, en termes vagues, le rapprochement du régime fiscal applicable aux artisans et commerçants avec celui des autres catégories de contribuables, l'assemblée permanente des chambres de métiers obtint d'imposer un délai au gouvernement, en suscitant précisément une proposition de résolution, lors de la première lecture au Sénat (139).

---

(136) G. Vedel, Manuel élémentaire de droit constitutionnel, 1949 p. 483.

(137) A. Brouillet, Le droit d'amendement..., 1973 p. 87. Pour un exemple sous la III<sup>e</sup> République, cf. Y. Regelsperger, *op. cit.* p. 83.

(138) A. Brouillet, *op. cit.* p. 87.

(139) Cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 2 § 262 et s.

Les organisations professionnelles peuvent intervenir aussi dans le mécanisme de l'initiative législative, par le biais d'une question écrite demandant le dépôt d'un projet de loi ou l'inscription à l'ordre du jour d'un projet déjà existant. La réforme de la patente a été l'occasion de diverses questions écrites de ce type (140). En dépouillant d'ailleurs le Journal Officiel, on en trouverait fréquemment bien d'autres suggérées par les représentants des contribuables les plus divers.

Ainsi en 1975, sur l'intervention des fabricants de gruyère de Comté, tel député demande au ministre des finances de déposer un projet de loi pour inclure les coopératives fromagères, de la région productrice du gruyère de comté, dans la liste des fromageries exonérées de la taxe spéciale prévue par la loi du 24 décembre 1971 (141). De manière encore plus expresse, un député porte à la connaissance du ministre des finances la motion adoptée par « les retraités communaux et hospitaliers de Rouen... dans laquelle ils demandent... l'institution, en faveur des retraités, d'un abattement de 15 % du montant brut de la pension » (142). Dans ce cas, le texte même de la question demandant le dépôt d'un projet de loi indique que des représentants de contribuables en sont les initiateurs.

Ces derniers peuvent intervenir aussi, dans l'initiative législative, en suggérant ou en fournissant matériellement aux parlementaires des textes d'amendements à proposer. C'est la forme d'action fiscale la plus fréquente. Elle joue lors de la discussion en séance publique. Mais elle peut être utilisée *dès le stade du travail en commission*, ne serait-ce que pour éviter l'obstacle de l'article 44 alinéa 2 de la Constitution, qui permet au gouvernement de s'opposer à l'examen de tout amendement n'ayant pas été antérieurement soumis à une commission.

195. — A cette étape de la procédure législative, les interventions professionnelles vont quasiment de soi. « Les commissions sont [en effet] l'instrument naturel d'action des groupes de pression » (143). A tel point que sous la IV<sup>e</sup> République, on a même pu dire qu'elles étaient une façade institutionnelle pour les opérations de ces groupes.

A l'invitation du rapporteur général ou du président de la commission concernée, les différents dirigeants corporatifs viennent exposer les revendications de leur profession sur tel projet fiscal en discussion ou de façon plus générale sur le régime fiscal qui les concerne. Par exemple, sur les centres de gestion agréés, la commission de la production et des échanges de l'Assemblée Nationale pourra entendre M. Combe, président de l'assemblée permanentes des présidents des chambres de métiers (144).

Les auditions de ce genre donnent lieu à un échange de questions et de réponses, qui permet aux parlementaires de connaître les préoccupations des professionnels et le contenu exact de leurs revendications fiscales. C'est

(140) Cf. par exemple la question n° 16.450 demandant le dépôt « d'un projet de loi portant réforme d'un impôt qui soulève tant de critiques justifiées » J.O. débats Ass. Nat. 1<sup>er</sup> fév. 1975.

(141) J.O. débats Ass. Nat. 18 janvier 1975 p. 149.

(142) J.O. *op. cit.*, question n° 16.112.

(143) M. Duverger, Institutions politiques... 1963 p. 481.

(144) Bulletin des commissions de l'Assemblée Nationale, 24 déc. 1974 p. 225.

aussi l'occasion pour ces parlementaires de trouver matière à questions écrites, ou éventuellement à projets d'amendements, lorsque l'entretien porte sur un texte fiscal en discussion. Assez souvent d'ailleurs, le texte des amendements souhaités est fourni par les professionnels eux-mêmes, soit aux membres de la commission concernée, pour y être étudié, soit à quelques parlementaires qui leurs sont favorables, pour être déposé en séance.

196. — *A ce stade des discussions en séance*, les professionnels exercent toujours une pression globale, sur les parlementaires, en faisant connaître publiquement leur désapprobation sur la disposition fiscale discutée. Ainsi en octobre 1975, lors de la discussion à l'Assemblée Nationale d'un amendement de M. Fanton, prévoyant l'institution d'un *impôt foncier*, la F.N.S.E.A., la Fédération Nationale de la Propriété Agricole et la Chambre d'agriculture de l'Ile-de-France déclarèrent rejeter « catégoriquement la création » de cet impôt contraire « aux intérêts directs de toute l'agriculture » (145).

Mais au moment des débats en séance, il s'agit surtout pour les techniciens des organisations corporatives de mener une action rapide. Il leur faut parfois, au bénéfice d'une interruption de séance, fournir de nouveaux arguments aux parlementaires qui leurs sont favorables. Ou encore doivent-ils improviser un amendement pour contrer une modification qui aurait été amenée au texte initial. Dans tous les cas, le représentant de l'organisation considérée doit « agir à chaud ». Encore que l'existence des deux chambres, et la pratique des deux lectures, lui permettent de bénéficier de délais de réflexions.

Ces différentes modalités des interventions professionnelles sont assez bien connues. Il n'est même pas toujours difficile d'en identifier les auteurs. La plupart des journaux corporatifs donnent, quasiment sur le ton de bulletins de victoires, la liste des propositions de loi ou d'amendements que les services centraux de la profession ont pu faire déposer au Parlement.

Les dirigeants nationaux se justifient et se valorisent en quelque sorte, aux yeux des adhérents de base, avec des expressions du type : « *Sur l'intervention de l'assemblée permanente, un amendement a été déposé avec succès en séance le...* » ; « *grâce à l'action de la fédération, la proposition de loi déposée par MM... a été discutée le...* » (146).

Dans les périodes d'intervention excessives, il est même arrivé que les parlementaires révèlent le phénomène pour le dénoncer. Tel auteur observe ainsi qu'en 1932 un parlementaire pouvait déclarer à la tribune de la Chambre :

« Lorsque nous traitons de quelque matière fiscale, nous ne légiférons pas selon des principes et suivant un plan d'ensemble, nous cédons à des sollicitations, à des pressions. Nous n'abordons pas le problème dans son ensemble.

(145) Le Monde, 9 octobre 1975. Sur ce projet d'« *impôt foncier déclaratif annuel* », cf. M.A. Fanton, J.O. Débats Ass. Nat. 8 octobre 1975 p. 6593. L'idée revient dans le rapport de M. Voisin sur la réforme de la fiscalité directe locale, J.O. doc. Ass. Nat. mai 1979.

(146) G.E. Lavau, Note sur un *pressure group* français : la Confédération générale des P.M.E., R.F.S.P. 1955 p. 370.

*Nous cherchons à satisfaire tel ou tel groupe de contribuables en abaissant arbitrairement le taux de l'impôt. Trop souvent, nous défaisons d'une main ce que nous tentons d'édifier de l'autre.» (147).*

Cette relative incohérence de l'élaboration fiscale, dénoncée ici, s'explique en fait par les différences d'efficacité des divers groupes de pression. Si tous les groupes professionnels pratiquent des interventions, le succès de leur action est bien évidemment variable en fonction de leur réseau de relations, de leur autorité sociale (148) ou, de façon plus précise, de leurs moyens d'intervention.

## 2°) *Les différents moyens d'intervention des représentants de contribuables*

197. — *De la simple lettre ou du coup de téléphone, aux moyens sophistiqués de l'action psychologique, en passant par les « moyens lourds » que sont les manifestations publiques, l'inventaire des moyens de pression fiscale, des fédérations d'intérêts privés, révèle leurs très grandes possibilités (149).*

*Suivant la nature du « terrain d'intervention » de l'objectif fiscal poursuivi et du climat social et politique qui règne au moment du déroulement de leurs manœuvres, les organisations de professionnels utiliseront telle catégorie de moyens plutôt que telle autre, en les agençant le plus souvent dans un minimum de schéma stratégique.*

A cet égard, l'observation de la conduite de plusieurs grandes opérations d'action fiscale (150) permet de relever deux traits caractéristiques de la stratégie la plus communément employée.

*Horizontalement, cette stratégie se caractérise d'abord par la multiplicité « des théâtres d'intervention » choisis. Dans l'élaboration de la taxe professionnelle, l'assemblée permanente des présidents de chambres de métiers est ainsi intervenue auprès du cabinet du premier ministre comme du ministre lui-même. Elle a été entendue aussi par le ministre des finances sans négliger l'action auprès des ministres de l'intérieur, du commerce et de l'artisanat. Enfin, dès juin 1974, elle contactait par lettre le président de la commission des lois de l'Assemblée Nationale, tout en faisant part de ses observations au rapporteur qui devait connaître à l'Assemblée du projet déposé en février 1974.*

*A cette ubiquité horizontale de la stratégie fiscale, s'ajoute verticalement*

(147) J.O. Débats Chambre 12 mars 1932 p. 1389, cité par J. Alaux, *op. cit.* p. 59.

(148) Sur ces points, cf. J. Meynaud, *op. cit.* p. 124 à 176.

(149) A. Sauvy observe en ce sens qu'il « existe ce que l'on pourrait appeler une technique de l'approche des fonctionnaires, laquelle s'enseigne en secret dans les groupes de pression. Entre le repas offert de temps en temps, ou les cadeaux peu compromettants et la corruption pure, il y a de nombreuses situations intermédiaires », Lobby y grupos de presión, *op. cit.* p. 26, notre traduction.

(150) Cf. *infra* § 230 et s..



*son caractère gradué.* Dans toute action fiscale, les organisations professionnelles utilisent d'abord des moyens pacifiques ou conventionnels. *Mais en toile de fond, de toutes les interventions menées auprès des pouvoirs publics, subsiste la menace latente du recours à des moyens non pacifiques.* Sans doute, assez souvent, la menace ne sera pas exécutée, même après l'échec du premier degré d'action fiscale. Pourtant, certains groupes, comme ceux des agriculteurs ou des commerçants, ont eu suffisamment de fois recours à ces actions violentes pour que la crédibilité de leurs menaces ne soient pas émoussées.

Ces moyens non pacifiques ont donc une force dissuasive (b), qui permet la plupart du temps aux organisations professionnelles d'intervenir efficacement en utilisant de simples « moyens conventionnels » (a).

a) *le recours aux moyens conventionnels*

197 bis. — De façon générale, *l'efficacité de l'action fiscale des groupes professionnels dépend de leur aptitude à susciter un climat de confiance ou de compréhension.* M. G. Egret, chef du service fiscal du C.N.P.F., déclarait en ce sens, au cours d'un entretien, que la négociation fiscale avec les pouvoirs publics « était surtout un problème d'état d'esprit, de fair play, de climat d'entente, de confiance réciproque et pour tout dire bien souvent une question de personnes » (151).

Indépendamment toutefois de sa dimension psychologique, l'action fiscale met surtout en œuvre des moyens variables selon qu'ils sont utilisés pour l'intervention directe dans la procédure législative, ou plus modestement pour le seul exposé des positions fiscales.

*Les moyens, pour l'exposé de positions fiscales,* sont de deux types. Périodiquement, d'une manière presque routinière, les différentes organisations professionnelles font connaître en termes généraux leurs positions. Cet exposé public peut avoir lieu aussi dans la période où se discute l'éventualité d'une réforme. Mais parallèlement, ou dès que le projet de réforme est devenu plus précis, l'exposé des revendications se fait plus discret.

198. — S'agissant d'abord de *l'exposé public des revendications fiscales,* il est le fait de tous les groupes de pression, même si le style des arguments avancés, à l'appui des demandes, varie d'une formation professionnelle à l'autre.

Il peut revêtir la forme d'un communiqué qui expose solidement la position défendue. Tel le long communiqué publié en 1975, par la chambre de commerce de Paris, sur le problème de la taxation des plus-values. Se

---

(151) Constitue pour M. Egret un manque de fair play, le fait pour l'Administration de « faire des textes rétroactifs, de ne pas réévaluer les barèmes malgré l'inflation ou de faire appel au législateur des décisions du Conseil d'Etat infirmant la doctrine administrative », cf. rapport au C.E.S., J.O. *op. cit.* pp. 202 et 207.

basant sur un rapport établi par sa commission fiscale, la chambre de commerce fait une critique détaillée de tous les aspects possibles de la réforme tout en soulignant les voies sur lesquelles ne pas s'engager et les éléments à prendre en compte (152).

Souvent aussi, l'exposé public est fait à l'occasion d'une interview ou d'un congrès professionnel. Le C.N.P.F. profitera par exemple de son assemblée générale pour réclamer une réévaluation des bilans en franchise d'impôt (153). L'article dans un journal peut servir encore à l'exposé public. Un secrétaire confédéral de la C.F.D.T. pourra ainsi exposer, dans un article au Monde diplomatique, ses « objectifs de politique fiscale » fait d'une diminution de l'impôt sur la consommation, d'une réforme de l'impôt sur le revenu et d'une plus large imposition des revenus tirés du capital (154).

Parallèlement à ces diverses formes d'exposés publics, qui utilisent la presse économique et financière, ou plus généralement tous les supports qu'offrent les média, les groupes professionnels recherchent aussi des contacts plus directs et plus discrets avec des représentants de l'intérêt général.

199. — Pour cet *exposé discret des revendications fiscales*, les lettres et le téléphone sont les moyens les plus fréquemment utilisés. Sous réserve toutefois que l'emploi préalable d'autres moyens ait permis d'établir déjà un minimum de contact. En ce sens, le recours au téléphone révèle l'existence de relations étroites entre le responsable de l'organisation professionnelle, qui appelle, et son correspondant du Service de la législation fiscale, du Parlement ou d'un cabinet ministériel. Il suffit de rappeler l'exemple cité plus haut des relations privilégiées entre représentants de la profession agricole et représentants des pouvoirs publics. A la moindre difficulté, de part et d'autre, les partenaires n'hésitent pas à s'entretenir par téléphone dès lors qu'ils se connaissent déjà.

C'est aussi la condition, quoique moins souvent vérifiée, des conversations fiscales au cours de déjeuners à l'invitation de l'une ou l'autre des parties. Ce moyen, dont tous les interviewés soulignent l'importance, peut être utilisé pour approfondir des contacts déjà ébauchés, pour exposer un point de vue précis, entre partenaires entretenant depuis longtemps des relations, ou, plus simplement, pour maintenir le bon état des relations existantes. Le ministre des finances pourra de la sorte être invité au banquet des P.M.E. ou le directeur général des impôts pourra faire un tour d'horizon fiscal au cours d'un déjeuner au Conseil national du notariat.

Un moyen, qui n'est qu'une variante de ce dernier, est aussi utilisé avec la participation à des week-ends de travail, où les problèmes fiscaux pourront être réglés ou appréhendés sur le terrain. Le plus souvent pourtant, ces réunions de travail se déroulent à Paris. Elles sont alors consacrées à la seule solution de difficultés précises ou à l'exposé de revendications. A l'ini-

---

(152) Le Monde, 20 juin 1975 p. 31.

(153) Le Monde, 18 février 1975 p. 17.

(154) J. Simon, Le Monde diplomatique, 8 janvier 1975 p. 8.

tiative de l'une ou l'autre des parties, un rendez-vous est pris. Selon la qualité des rapports existants entre les partenaires ou l'importance de l'objet de la rencontre, la discussion pourra revêtir le simple caractère d'un exposé de positions ou se transformer en séance de travail, avec examen approfondi des questions discutées.

199 bis. — Une pratique très courante est encore utilisée avec l'envoi de délégations professionnelles qui vont rencontrer le chef de l'Etat, le premier ministre ou le ministre du budget. C'est un moyen qui peut s'avérer efficace. Après le dépôt à l'Assemblée Nationale, en 1974, du projet de loi n° 931 sur la taxe professionnelle, les organisations représentatives des futurs assujettis avaient multiplié les contacts pour faire connaître leurs critiques. Ces démarches ont eu un résultat positif. En janvier 1975, dans sa réponse à une question écrite de député, le ministre des finances l'admet lui-même en déclarant : *« le projet déposé en février dernier fait actuellement l'objet d'un réexamen en fonction des observations présentées par... les organisations professionnelles »* (155).

Il existe enfin, pour exposer discrètement et longuement des positions fiscales, un moyen moins souvent relevé. Il consiste à se rencontrer au cours de congrès, de colloques ou de journées d'études. Les assises annuelles du commerce extérieur, tenues à l'initiative de l'Administration des douanes, ou la dizaine de journées d'information régionales, qu'organise chaque année la direction générale pour les relations avec le public, permettent ainsi des contacts dans une atmosphère plus détendue.

Sans doute dans ces rencontres, il serait inconvenant ou maladroit d'entamer une intervention fiscale auprès des hauts fonctionnaires, des parlementaires ou des politiques présents. Mais si directement ces contacts n'ont pas de résultat pratique visible, ils n'en remplissent pas moins différentes fonctions. Elles vont de la transmission de l'information fiscale à la solution de problèmes fiscaux, en passant par une fonction d'apaisement, dans la mesure où la réunion fait apparaître et réduit les conflits entre les participants et les organismes qu'ils représentent (156). En d'autres termes, ces réunions participent à l'établissement de bonnes relations personnelles qui peuvent faciliter par la suite des interventions fiscales précises.

C'est tout l'intérêt plus généralement des divers « moyens discrets » examinés jusqu'ici. Ils contribuent à créer une osmose sociale et psychologique entre les différents titulaires du pouvoir fiscal et les représentants de contribuables. Par là, *ils participent à ce déroulement un peu flou de la genèse d'un projet de réforme fiscale, où tout se passe en conversations, échanges indécis et oscillants, suggestions molles et réflexions souterraines.* M. J. Meynaud voit même dans ces contacts informels « l'un des mécanismes

---

(155) J.O. débats Ass. Nat. 10 janvier 1975, p. 171.

(156) Sur ces trois fonctions remplies par les réunions, cf. M. de Peretti, L'Administration et les réunions, Cahiers de l'I.N.A.S. 1966 p. 6. J. Minot, Hommes et administrations, 1968 p. 117.

les plus efficaces » pour influencer les centres de décision (157). Ils ont à tout le moins un effet médiat ou catalyseur, en facilitant le jeu d'autres moyens d'intervention, dans l'élaboration de la législation fiscale proprement dite.

200. — *Ces moyens, pour l'intervention directe dans la procédure législative*, sont variés. La discussion budgétaire de 1979 l'a montré, à propos du projet d'assujettissement du Crédit mutuel à l'impôt sur les sociétés. Le ministre de l'économie d'alors résumera ces procédés en déclarant n'avoir « *jamais vu une telle débauche de pressions corporatives,... d'argent, d'articles de journaux payés par on ne sait qui, jamais tant d'efforts déployés par les banquiers et de déjeuners offerts* » (158).

Lorsque ces actions s'exercent sur les responsables gouvernementaux ou administratifs, elles peuvent leur amener des projets de réforme à l'élaboration déjà bien avancée. Par exemple au début des années 1960, au moment où se discutaient les projets Rueff ou Brassart de réforme de la T.V.A., la chambre de commerce de Paris avait proposé aux pouvoirs publics son propre projet, dont l'une des idées essentielles était la généralisation de la taxation à l'ensemble des secteurs. Si le projet finalement déposé à l'Assemblée Nationale, en juillet 1960, ne prévoyait pas cette généralisation complète, on sait qu'en janvier 1966 le droit positif devait pourtant se fixer en ce sens (159).

De même, à diverses reprises, les organisations agricoles ont proposé à l'Administration fiscale des projets d'ensemble ou de détails. Ainsi pour la détermination du bénéfice imposable des éleveurs, les services fiscaux de la profession avaient mis au point, en 1973, une méthode d'évaluation des stocks d'animaux basée sur l'établissement de coûts standards. Des coûts de production d'animaux étaient établis régionalement et révisés chaque année, en tenant compte de l'âge des animaux, de la race etc... Même si l'Administration n'a pas retenu en définitive cette méthode, que les professionnels lui fournissaient (160), la proposition illustre jusqu'où peut aller la remise de projets fiscaux. Les professionnels ne se limitent pas aux grandes lignes de réformes fiscales. Ils négocient les plus petits détails techniques.

Cette minutie se retrouve dans les cas d'interventions au niveau parlementaire. Là, sous sa forme la plus anodine, l'action professionnelle se manifeste d'abord par l'envoi de lettres circulaires et de télégrammes. On y demande aux parlementaires de voter pour ou contre tel texte en discussion ou de modifier tel article dans tel sens. Lors des travaux de l'Assemblée Nationale, sur le projet instituant la taxe professionnelle par exemple, un député pourra déclarer en ce sens :

*« Chacun de nous a reçu ces jours-ci, de nombreuses lettres, émanant d'organisations les plus diverses, les uns demandant que les coopératives agricoles*

---

(157) J. Meynaud et D. Sidjanski, les groupes de pression dans la communauté européenne 1971 p. 640.

(158) Le Monde, 21 octobre 1979 p. 5.

(159) Cf. sur ces points, G. Egret, La T.V.A. française, Rome 1963 pp. 53-72.

(160) Cf. instruction 4 juillet 1974, 5 E-5-74, B.O.D.G.I., F.P.

(161) J.O. débats Ass. Nat. 12 juin 1975, p. 3998.



soient exonérées de la taxe professionnelle, les autres, au contraire, insistant pour que cette taxe leur soit appliquée dans leur ensemble » (161).

Plus personnalisée, l'intervention se fait aussi par l'envoi de délégations auprès des parlementaires, au cours même de la discussion. Sur le projet précité de taxe professionnelle, un député illustrait le procédé d'un exemple.

« J'ai reçu hier, les organisations les plus représentatives des artisans, commerçants, petits et moyens entrepreneurs, qui ont exprimé leurs difficultés et leurs inquiétudes devant l'assiette de la nouvelle taxe » (162).

201. — Ces visites, très fréquentes, sont la plupart du temps l'occasion de fournir le texte des amendements souhaités. J'ai pu l'observer de très nombreuses fois au cours de mes enquêtes. Ainsi le 5 novembre 1973, lors de la discussion du projet de loi de finances pour 1974, la direction juridique et sociale de la F.N.S.E.A. avait élaboré un dossier contenant divers projets d'amendements à remettre à certains parlementaires précis. On y demandait de modifier les articles 793. 2. 3°, 69 ter I et 1454 - 3° du C.G.I. (163). De même, tout au long de la discussion de la loi Royer, l'assemblée permanente des présidents de chambres de métiers élaborait une série d'amendements au fur et à mesure du déroulement des travaux.

Ces propositions d'amendements ou de loi sont remises aux parlementaires, accompagnées d'exposés de motifs et d'arguments à développer au cours de la discussion. Plus généralement, les groupes professionnels fournissent une documentation technique très élaborée et très claire qui s'avère efficace. En effet, les parlementaires spécialistes des problèmes fiscaux sont « sensibles à une argumentation rationnellement présentée et apparemment complète » (164).

D'autant plus que leurs très nombreuses activités, locales et nationales, ne leur laissent bien souvent qu'un temps insuffisant pour pouvoir étudier tous les aspects de problèmes fiscaux complexes. Dès lors, dans bien des cas, les dossiers établis par les experts des organisations professionnelles sont leur principale source d'information. Il y puisent des arguments tout prêts, pour des interventions d'allure technicienne en séance, s'assurant ainsi à l'occasion un prestige de spécialiste fiscal.

Toutefois, il faut bien voir que les divers moyens énumérés jusque là n'ont qu'une efficacité limitée. Ils se bornent à soumettre différentes propo-

(162) J.O. *op. cit.* p. 3999.

(163) Modifier ainsi le 1<sup>er</sup> alinéa du paragraphe II de l'article 2 H : « l'exonération des droits de mutation à titre gratuit, prévue à l'article 793.3.2° du C.G.I., en faveur des biens ruraux loués à bail à long terme, n'est pas applicable pour la part successorale revenant à l'héritier ou au donataire, lorsque le bail a été consenti au bénéficiaire de la transmission à son conjoint... ». Le 2° alinéa de l'article 69 ter I du C.G.I. est abrogé et remplacé par l'alinéa suivant : « la dénonciation du forfait peut être effectuée par le contribuable entre le 1<sup>er</sup> janvier suivant l'année d'imposition et le dernier jour du mois suivant celui de la publication des bénéfices forfaitaires agricoles au J.O. ». Les dispositions de l'article 1454-3° du C.G.I. sont remplacées par les « exploitants agricoles ».

(164) J. Meynaud, *Les groupes de pression en France*, 199.

sitions à des autorités qui restent tout de même libres de leur donner ou non une suite favorable.

Il faut donc aux organisations professionnelles des moyens de pression capables d'inciter les autorités fiscales à légiférer dans le sens qui leur est demandé. La puissance de pression est d'autant plus nécessaire, que pour une réforme fiscale donnée les interventions des groupes professionnels concernés peuvent être divergentes. C'est alors bien entendu les groupes qui exercent la pression la plus forte qui peuvent infléchir la législation dans le sens des intérêts de leurs adhérents.

Sur ce terrain des rapports de force, les moyens pacifiques ou conventionnels sont inefficaces. Tout au moins, pour être crédibles, leur déploiement doit pouvoir bénéficier éventuellement de la « couverture » et du soutien de moyens non pacifiques. Autrement dit, *la crédibilité des moyens conventionnels, utilisés par une organisation professionnelle, est fonction des moyens de dissuasion dont elle dispose.*

#### b) *Le recours aux moyens de dissuasion*

Très divers dans leurs formes, ces moyens se prêtent à une utilisation graduée. Avant d'en arriver, comme ultime recours, à la forme stratégique de la dissuasion, constituée par la grève de l'impôt, les organisations professionnelles procèdent à une escalade dans l'utilisation de simples moyens tactique.

202. — *Les moyens tactiques de la dissuasion* peuvent être expéditifs, lorsque la dissuasion se fait violente par le recours au désordre sur la voie publique. Mais ils peuvent être plus insidieux, avec *une dissuasion politique basée sur des pressions électorales*. « Dans nos démocraties divisées, [en effet], toute voix est marginale ou paraît l'être. La menace de son transfert est dès lors redoutable. » (165). On comprend que les différentes autorités fiscales, soumises à l'élection, ne puissent négliger le capital de voix que représente chaque groupe professionnel.

Cette pression électorale revêt diverses formes.

Au-delà de l'octroi de concours financiers, indirects ou directs (166),

---

(165) L. Hamon, Gouvernements et Intérêts particuliers, Esprit, Juin 1953, p. 838.

(166) « On voit de grandes sociétés prêter un bureau et une secrétaire à un député, ce qui est malheureusement assez courant. En échange, l'entreprise en question demande à son « protégé » de faire un certain nombre d'interventions... Il arrive également que telle affaire ou tel groupement professionnel prenne carrément un député comme dirigeant afin d'obtenir avantages, faveurs ou dérogations. Tout cela n'est guère nouveau... Dans l'affaire Panama, un certain nombre de députés — dont Clemenceau — avaient [déjà] été achetés... afin d'appuyer l'émission d'un emprunt », M. Poniatowski, Cartes sur table, *op. cit.* p. 186. Il ne faut pourtant pas s'exagérer l'efficacité de cette pression financière. J. Romains fait dire à un représentant du groupe « des pétroliers », sous la III<sup>e</sup> République : « Tout ce que l'on peut obtenir d'un député pour de l'argent, c'est qu'il

dont la nécessité va croissant au rythme d'augmentation du coût des campagnes électorales (167), les syndicats d'intérêts privés interviennent dans les élections par le biais de différents moyens d'intimidation ou de *chantage électoral* (168).

La technique la plus utilisée consiste à envoyer aux candidats, à l'approche des élections, des mises en demeure, plus ou moins comminatoires, avec engagement écrit à l'appui. Aux besoins, les groupements organisés demandent à leurs adhérents d'envoyer aux candidats des lettres, des télégrammes ou des coups de téléphone pour leur enjoindre de prendre une position déterminée. L'existence d'élections présidentielles à d'ailleurs ouvert, depuis 1965, un nouveau terrain pour ces actions (169). Mais l'exemple type des pressions électorales, à objet fiscal, reste en France l'action du mouvement Poujade. Les parlementaires d'alors et les candidats aux dernières législatives de la IV<sup>e</sup> République furent sommé « de répondre, par oui ou par non..., à une série de revendications fiscales » dressées par le mouvement (170).

Ces menaces électorales individualisées n'étaient pas au demeurant le seul moyen de pression. Une action globale était menée en parallèle, sous forme de manifestations et démonstrations de masse. Le mouvement Poujade illustre, ce faisant, comment la dissuasion politique peut se compléter d'une *dissuasion violente avec les menaces de désordre sur la voie publique*.

203. — L'exemple a été à cet égard suivi. Lorsque l'emploi des moyens pacifiques n'assure pas aux professionnels un succès suffisamment rapide, l'habitude a été prise de recourir à l'épreuve de force et à l'action directe. Les formes en sont diverses. Il en est pourtant une qui s'est imposée : le barrage routier avec ses variantes du barrage auto-routier et ferroviaire.

« Utilisée pour la première fois, semble-t-il dans l'Hérault en juillet 1953 » (171), cette technique, qui consiste à bloquer la circulation routière, est devenue un classique de la dissuasion violente. Les professionnels de la pêche l'emploient, les organisation de transporteurs routiers l'utilisent, les possesseurs de motocyclettes y recourent en 1979, pour prévenir un accroissement de la fiscalité de leurs véhicules et, bien entendu, les organisations paysannes, qui ont inventé le procédé, en font le meilleur des usages corporatifs (172).

*vote avec entrain, dans un cas où il aurait voté sans entrain. Ou à la rigueur qu'il vote dans un cas où il se serait abstenu. Ou enfin, qu'il consente à rester tranquille, quand rien ni personne ne le force à bouger», op. cit. t. 2 p. 163.*

(167) Pour le coût des campagnes en vue des élections législatives, J.C. Masclat, *Le rôle du député...*, 1979 pp. 53 et s.. Pour le coût d'une campagne présidentielle, cf. R.G. Schwartzberg, *La guerre de succession*, 1969 p. 254.

(168) Sur ces pressions électorales, cf. A. Sauvy *op. cit.* p. 27.

(169) Le ballottage du Général de Gaulle, aux présidentielles de 1965 a été attribué notamment à l'action de la F.N.S.E.A. ayant invité « publiquement et solennellement les agriculteurs à ne pas voter pour le Général de Gaulle »... P. Remy, *Le Gaullisme et les paysans, l'Univers politique des paysans*, *op. cit.* p. 266. Aussi M. Debatisse, *Les agriculteurs et la politique*, *Chronique sociale de France*, 1966 n° 4 p. 78.

(170) J. Meynaud, *op. cit.* p. 152. S. Hoffman, *op. cit.* p. 76.

(171) J. Meynaud, *op. cit.* p. 156.

(172) Pour une liste cf. *L'Univers politique des paysans op. cit.* pp. 624-635.

Ainsi en 1967, lors de l'élaboration de la législation concernant la T.V.A. agricole, les représentants des groupements paysans, qui participaient à des négociations avec des fonctionnaires de la direction générale des impôts, ont quelquefois menacé, au cours de discussion tendue, « *de mettre les tracteurs sur la route* » (173).

La menace a d'ailleurs été exprimée publiquement, sous une forme toutefois voilée, dans un communiqué de presse du 19 octobre 1967. Rédigé en un style qui lui donne des résonnances d'ultimatum, ce communiqué est très révélateur des rapports de forces qui s'instituent entre organisations professionnelles et pouvoirs publics (174).

« Communiqué de Presse

Paris, le 19 octobre 1967

Après le rejet de l'article 9 du projet de loi de Finances pour 1968.

Les organisations agricoles, A.P.C.A., F.N.S.E.A., C.N.J.A., et C.N.M.C.C.A., rappellent que les agriculteurs sont tous concernés par la T.V.A. en vertu de la loi du 6 janvier 1966.

En effet, à partir du 1-1-1968, tous les produits agricoles seront taxés, et une nouvelle fiscalité frappant en particulier les productions animales sera appliquée aux produits utilisés par les exploitants.

C'est pourquoi, les organisations agricoles ont constamment réclamé de larges possibilités d'option reposant sur un forfait avec franchise et décote et pour les non assujettis des mesures compensatoires d'un niveau suffisant.

Or, l'article 9 du projet de loi de finances pour 1968, que l'Assemblée Nationale a rejeté, n'apportait pas à l'agriculture toutes les solutions que celle-ci réclamait.

*Le gouvernement créerait une situation d'une gravité exceptionnelle si dans la loi de finances il n'était pas prévu, pour l'application de la loi du 6 janvier 1966, de réelles possibilités d'option, pour un grand nombre d'agriculteurs, par un système de forfaits avec franchise et décote, et pour les non assujettis des compensations équitables.* »

204. — En quatre phrases, les organisations agricoles menaçaient d'un recours à la force. M. J.R. Kauffman, directeur au cabinet Francis Lefebvre, relatait l'incident en 1968 sous la forme imagée suivante :

« A l'origine, en créant la T.V.A., le ministère des finances... a... dit aux agriculteurs qu'il fallait payer la T.V.A..

Les agriculteurs... ont dit : « *Non. Nous ne pouvons pas la payer, nos comptabilités ne nous le permettent pas.* »

Le ministère des finances a alors réfléchi... Ces messieurs... ont pensé qu'il ne fallait pas imposer la masse des agriculteurs... Cette décision du ministère des finances est notifiée aux agriculteurs. Du coup, ils se disent :

Les paysans. — *Si on veut restreindre les possibilités d'option à la T.V.A., c'est que c'est intéressant. Nous voulons donc tous pouvoir opter.*

Le ministère des finances. — *Je ne comprends pas, vous avez « rouspété » pour ne pas être imposé !*

(173) Des membres de la F.N.S.E.A. eux-mêmes, m'ont indiqué avoir eu recours à cette intimidation. Selon eux, les fonctionnaires auraient riposté en menaçant de préciser devant l'opinion publique la situation fiscale de faveur des agriculteurs.

(174) Cf. *infra* § 254.



Les paysans. — *Où ! Mais on veut pouvoir opter.*

Le ministère des finances. — *Non ! Ce serait extrêmement gênant si n'importe qui peut opter. Nous ne pourrions pas le contrôler.*

Les paysans. — *Si c'est ça, les tracteurs seront sur les autoroutes demain !*

Le ministère des finances. — *Ah ! Alors, vous pourrez tous opter, d'accord on ne va pas se battre pour ça.*

Les paysans. — *Si on n'opte pas, on pourra récupérer la taxe sur les achats ?*

Le ministère des finances. — *Non ! Tout de même pas ! Vous obtiendrez beaucoup de choses de nous, mais quand même pas n'importe quoi ! La T.V.A. est une taxe sur les recettes et qui est récupérée sur les ventes, mais il faut la payer sur les recettes pour la récupérer.*

Les paysans. — *Mais on veut récupérer sur les dépenses, même si on ne paie pas sur les recettes.*

Le ministère des finances. — *Non, impossible ! On voudrait bien voir ça !*

Les paysans. — *C'est tout vu, demain, on descend les tracteurs sur les autoroute !*

Le ministère des finances. — *D'accord, on vous remboursera quelque chose». (175)*

L'efficacité de ces menaces, d'un recours à l'action directe, s'explique par la fragilité de la société technologique. Ce type de société est déjà suffisamment ébranlé par le ralentissement d'une croissance, qui constituait le principal ciment de sa fragile cohésion, pour pouvoir supporter de surcroît une agitation sociale. Dès lors, devant la menace sérieuse d'un groupe de pression, d'altérer ce qui reste de consensus, les responsables politiques préfèrent céder (176). La concession est d'ailleurs au moindre coût avec une inflation à deux chiffres. On y récupère bien vite les moins values fiscales que provoque l'octroi d'un avantage à une catégorie socio-professionnelle.

Tout concourt par conséquent à rendre réellement dissuasive la menace de désordre. D'autant plus, que si l'utilisation de cette tactique échoue, les groupes professionnels ont encore un moyen stratégique d'intervention fiscale : la grève de l'impôt.

205. — *Moyen stratégique de la dissuasion, la grève de l'impôt revêt diverses formes. Elle ne se manifeste pas toujours par un simple refus collectif de payer sa contribution. Elle peut s'exprimer aussi, de façon « perlée » ou endémique, par différents actes de violence. Le saccage d'un centre des impôts ou de bureaux de perception, la destruction par le feu des rôles de contributions ou même des violences à l'encontre des agents du Trésor et du fisc, sont des classiques en la matière. On en compte chaque année plus de trois cents (177).*

(175) J.R. Kauffman, *in* La réforme de la T.V.A., Séminaire de l'Institut d'administration des entreprises, Paris, Dunod, 1968 pp. 31-33. Pour des manifestations de rue contre la législation fiscale à l'étranger, cf. le cas de l'Irlande, Le Monde 25 janvier 1980 p. 33.

(176) Cf. en ce sens A. Chalandon, Intervention publique et économie contractuelle, Le Monde 24 janvier 1975 p. 1

(177) Cf. J.C. Martinez, La protection de l'Administration fiscale contre les contribuables, Mélanges R.E. Charlier, *op. cit.* E. Hamel, J.O. Doc. Ass. Nat. 1979 n° 1292 p. 30.

En revanche, la grève de l'impôt proprement dite, décidée collectivement par un ou plusieurs groupes professionnels, est plus épisodique. On la retrouve dans l'histoire fiscale contemporaine par intermittence. Et là encore, le mouvement Poujade fournit l'illustration type avec « l'opération patente » de 1955. Elle avait consisté en une collecte, dans chaque département, des « feuilles de patente » pour les remettre aux préfets, en précisant que le paiement n'en serait effectué que lorsqu'elles seraient ramenées à un chiffre normal (178).

C'est d'ailleurs un des rares cas de passage à l'acte. Le plus souvent en effet, la grève de l'impôt reste à l'état de menace. Sauf en période révolutionnaire, comme dans l'Iran de janvier 1979, où l'ayatollah Khomeiny avait préconisé la grève de l'impôt, les proclamations de ce type « comportent une part très appréciable de bluff » (178). Les responsables politiques le savent et disposent des moyens juridiques pour sanctionner l'opération. S'il leur apparaît toutefois que l'organisation professionnelle mettra à exécution sa menace de grève, en fonction du climat politique du moment ils pourront estimer préférable de satisfaire les revendications fiscales présentées.

*L'efficacité de la grève de l'impôt et de la dissuasion qu'elle veut exprimer, est fonction en définitive de la crédibilité des organisations professionnelles qui menacent d'y recourir.* Plus généralement d'ailleurs, la remarque vaut pour tous les moyens d'intervention examinés. Qu'ils soient utilisés dans le cadre de négociations informelles ou de négociations institutionnelles.

## B. — Les négociations institutionnelles

206. — De plus en plus fréquemment, les discussions fiscales, qui précèdent aujourd'hui toute réforme, se déroulent dans le cadre de groupes d'étude ou de commissions réunissant professionnels, Administration et élus (179). Cette institution du débat fiscal (180) peut être soit circonstancielle, avec les commissions *ad hoc* constituées pour l'examen de la plupart des nouveaux projets fiscaux (2°), soit permanente, avec des structures du type du Conseil Economique et Social (1°).

### 1°) *L'institution permanente des négociations fiscales*

A côté d'une institution ayant directement pour but la négociation fiscale (b), d'autres formes d'institution existent avec un simple effet indirect sur le débat fiscal (a).

(178) J. Meynaud, *op. cit.* p. 158. Cf. *infra* § 357 et s.

(179) Ph. Rouvillois, *Revue de la D.G.I.* 1971 p. 10.

(180) J'appelle *institution de la négociation fiscale* l'association officielle de représentants des groupes professionnels au sein de comités, de commissions ou autres groupes d'étude. Institution est pris ici au sens du Littré : « *Action par laquelle on institue, on établit* ». Le terme est entendu dans un sens dynamique. Le sens que l'on exprime parfois par le néologisme « *d'institutionnalisation* ».

a) *L'institution ayant indirectement des effets sur la négociation fiscale*

207. — On a déjà dit que les organisations professionnelles, représentatives de contribuables, agissent à tous les stades où s'élaborent des règles fiscales. Elles interviennent sur les sources nationales du droit fiscal comme sur les sources internationales. A ces deux niveaux, national et international, l'institution du dialogue est observable. Au seul plan national que je retiens, les exemples en sont variés (181).

On pourrait songer en premier lieu au *Conseil des impôts*. Créé en 1971, ce Conseil, composé de hauts fonctionnaires, d'un universitaire et de magistrats, vise à une connaissance objective de la répartition de la charge fiscale entre les différentes catégories socio-professionnelles. *A priori*, une telle composition et de telles fonctions ne le prédisposent pas spécialement à exercer une influence sur la négociation fiscale. D'autant que l'objectivité, qui doit présider à l'exercice de sa mission, exclut l'idée même de négociation avec ce qu'elle comporte de subjectivité.

Pourtant, le Conseil des impôts n'en a pas moins une influence sur le débat fiscal. D'abord, en révélant les défauts de la législation, il appelle à la réforme. Autrement dit, sans être un organe de la négociation fiscale, *il est un organe d'incitation à cette négociation en révélant des dispositions à modifier*. Ensuite, il intervient indirectement, dans le déroulement même des discussions fiscales, en fournissant des informations et des arguments aux organisations socio-professionnelles représentatives de contribuables défavorisés. L'analyse qu'il a ainsi faite, en 1974, des effets du quotient familial (182), a alimenté le débat sur ce problème. C'est aussi à la suite de son rapport du 23 juin 1972, affirmant que « seuls les agents d'assurance... pourraient approximativement satisfaire au critère de connaissance certaine des recettes (183), que le gouvernement a déposé un projet de loi offrant à ces agents la faculté d'opter pour le régime fiscal des salariés.

Toutefois, si l'influence indirecte du Conseil des impôts sur la législation fiscale n'est pas ici niable, apparemment elle n'implique pas pour autant l'intervention de représentants de contribuables. C'est exact. Mais pas totalement. Dans une certaine mesure, *le Conseil des impôts élabore ses travaux en consultant des représentants professionnels*. Pour le rapport précité, sur l'imposition des revenus déclarés par les tiers, « des enquêtes ont été menées [par le Conseil] auprès des organisations professionnelles les plus représentatives, et des notes écrites ont été demandées, à ces dernières, pour l'exposition de leur point de vue sur leur situation devant l'impôt ».

208. — Il est vrai que cette audition des professionnels ne constitue pas à proprement parler une institution de la concertation fiscale. La même remarque vaut pour l'influence que *le Médiateur* peut avoir sur la législation fiscale. Indirectement saisi par des contribuables, sous réserve de passer par l'intermédiaire d'un parlementaire, le Médiateur peut être en matière fiscale, comme en d'autres matières, un « *détecteur-promoteur de réformes* » (185). Par exemple en 1974, à propos de la réclamation d'un contribuable, qui se plaignait d'avoir dû attendre quatre mois pour recevoir le remboursement d'une somme indûment versée au titre de l'impôt sur le revenu, le Médiateur

(181) Pour le dialogue fiscal dans les institutions internationales, cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* p. 328.

(182) J.O. documents administratifs 1974, p. 2751.

(183) J.O. documents administratifs, 1972, p. 130.

(184) J.O. *op. cit.* p. 97.

(185) Rapport du Médiateur 1974, La documentation française p. 50.

a posé le problème plus large des délais de remboursement (186). Plus nettement en 1977, les nouvelles garanties de procédure, alors accordées aux contribuables, trouvaient leur origine dans des propositions du Médiateur.

Son action fiscale n'est donc pas négligeable. Elle vaut à être relevée comme une de ces nombreuses institutions relais qui dessinent un réseau informel où circulent des informations fiscales. Dans cette sorte de boîte noire, ces informations se croisent et se recoupent en une synthèse qui à un moment donné émergera quelque part dans un centre de décision fiscale, en une idée de réforme et un projet de texte.

Mais il n'y a pas là véritablement d'institution du dialogue fiscal. Celle-ci n'est réalisée, pour l'essentiel (187), qu'au sein des comités d'usagers de l'Administration fiscale, du Conseil Economique et Social et du groupe fiscalité de l'Administration du plan.

209. — Comme les commissions de modernisation, ces « lieux où... souffle... l'esprit... lobbyiste (188), sans être permanent le groupe de travail sur la fiscalité se retrouve lors de l'élaboration de chaque plan. Pour la préparation du VI<sup>e</sup> plan par exemple, ce groupe fiscalité comprenait trente membres, dont six représentants de la direction général des impôts, sept représentants du patronat, un membre de la C.G.T. et un membre de la Confédération Générale des Cadres (189).

A l'image là aussi des travaux des commissions de modernisation, les études du groupe fiscalité n'ont qu'une valeur consultative. Mais elles ne sont pas pour autant sans influence sur la législation fiscale. Lorsque pendant deux ans en effet, représentants de l'Administration et représentants de certaines catégories de contribuables travaillent ensemble, sur quelques questions fiscales, inévitablement des rapprochements de position s'opèrent. Et bien que ces résultats positifs de la concertation ne soient pas obligatoires, la simple présence de fonctionnaires fiscaux leur assure d'être pris en compte lors de l'élaboration d'une réforme fiscale.

De fait, des exemples de cette consécration par le droit positif existent. Ainsi à l'origine, *l'avoir fiscal et le prélèvement libératoire de 25 % sur les obligations, ont été des propositions d'organisations professionnelles, formulées*

---

(186) *Ibidem* p. 68.

(187) Cf. aussi la conférence annuelle qui réunit profession agricole et représentants du gouvernement sous la présidence du Premier ministre. Pour son rôle en matière fiscale, cf. J.O. Débats A.N. 15 mars 1975 p. 938, R.M. no 14663. Note Bleue du Ministère des Finances, Service de l'information, Diffusion 4.75.71 p. 6.

(188) P. Drouin, Le nouvel âge du plan, Le Monde 14 novembre 1974, p. 40.

(189) Cf. Rapport du comité fiscalité du VI<sup>e</sup> plan, 1971-1975, p. 134. Les commissions de modernisation peuvent aussi aborder des problèmes fiscaux, parallèlement au groupe fiscalité. Lors de la préparation du VI<sup>e</sup> Plan, la commission de l'agriculture s'était préoccupée de l'adaptation de la fiscalité agricole. La commission des villes, la commission de l'habitation et la commission nationale d'aménagement du territoire avaient proposé d'instituer un impôt annuel sur la valeur vénale déclarée des terrains à bâtir. Cette idée fiscale devait ressurgir en octobre 1975, lors de la discussion à l'Assemblée Nationale du projet de loi Galley, avec l'amendement Fanton pour un impôt foncier. L'intergroupe « Financement-Industrie » avait formulé certaines suggestions en matière d'avoir fiscal et de précompte. La commission des industries agricoles et alimentaires avait établi un projet de « contrat fiscal de concentration » prévoyant des provisions pour investissement.



*précisément dans le cadre des travaux du groupe fiscalité.* De façon plus globale, si l'on compare les recommandations émises par le groupe de travail fiscal, lors de la préparation du V<sup>e</sup> Plan, avec les dispositions législatives adoptées de 1965 à 1970, on constate, qu'à l'exception surtout de la suppression du décalage d'un mois, en matière de T.V.A., et de la prise en compte de l'érosion monétaire, pour le calcul des amortissements fiscaux, toutes les autres suggestions faites par des représentants d'entreprise sont passées dans le droit positif.

C'est en considération de cette influence des travaux de l'Administration du plan sur la législation, que MM. Delvolvé et Lesguillons analysent « les réformes fiscales comme un moyen de « l'exécution législative du plan » (190). C'est dire que cette concertation fiscale instituée a une plus grande portée pratique que ne le laisserait croire son statut consultatif (191). La remarque s'applique aussi aux travaux réalisés par le *Conseil Economique et Social* en matière fiscale.

210. — « Révélateur des convergences et des divergences de la société française » et chargé d'assurer la « participation des différentes catégories professionnelles à la politique économique et sociale du gouvernement » (192), tout naturellement le Conseil Economique et Social a exercé sa mission de consultation et de proposition dans le domaine fiscal (193). De 1959 à 1979, il l'a fait à vingt et une reprises, sans compter l'étude indirecte de dispositions fiscales à l'occasion de l'examen de diverses autres questions (194). Par exemple en 1975, il a été amené à émettre un avis sur le rapprochement du régime fiscal des commerçants et artisans avec celui des salariés (195). En 1976, il était encore consulté sur le projet d'imposition des plus values et son rapporteur, M.P. Uri, venait même exposer à l'Assemblée Nationale le contenu des solutions proposées. En 1978, la recherche d'une amélioration des relations de l'Administration et des contribuables amenait aussi à adopter une de ses plus marquantes études, sur le rapport déjà mentionné de M. Egret (196).

Ces travaux se déroulent soit en Assemblée plénière, avec les trente huit organisations économiques et sociales représentées, soit au sein de la section des finances, réorganisée en 1969, pour l'étude de « la fiscalité et de ses incidences sur le développement économique et social ».

(190) Le contrôle parlementaire sur la politique économique et budgétaire, 1964 p. 110, avec l'énumération des dispositions fiscales consacrant les propositions faites dans le II<sup>e</sup>, III<sup>e</sup> et IV<sup>e</sup> Plan.

(191) Pour une opinion contraire, cf. M. Rocard, La naissance d'un mythe : « La concertation est plus que jamais un faux semblant... », *Le Monde* 29 avril 1975.

(192) Cf. lettre du Président de la République au président du Conseil Economique et Social, *Le Monde* 30 octobre 1974 p. 29.

(193) Sur le C.E.S., cf. B. Couloungnon, La collaboration volontaire des administrés et de l'Administration, thèse Montpellier 1965.

(194) Cf. Récapitulatif officiel des travaux du C.E.S. Il faut ajouter à ce document le rapport omis, du 28 novembre 1967, sur les objectifs et les résultats de la loi de décembre 1959 instituant l'I.R.P.P..

(195) J.O. C.E.S. 24 mai 1975, p. 337-400.

(196) J.O. C.E.S. 6 février 1979 pp. 181-221. Cf. *supra* § 175.

Composée de représentants de douze organisations ou catégories professionnelles, auxquels s'ajoutent cinq personnalités choisies en raison de leur compétence, comme le doyen Vedel jusqu'en 1979, cette section des finances a compétence pour établir, après les auditions nécessaires, une étude ou un projet d'avis. Une fois soumis au vote des divers membres de la section, l'étude ou l'avis relève de l'Assemblée plénière pour son adoption définitive.

Quelle est alors l'influence réelle sur la législation fiscale des textes consultatifs ainsi adoptés ?

Il est difficile de le dire ou du moins de prendre la mesure exacte de cette influence. Certes, l'article 4 de l'ordonnance du 29 décembre 1958 pourrait fournir les moyens d'une réponse. Il prévoit que « chaque année le Premier ministre fait connaître la suite donnée aux avis du Conseil Economique et Social ». La publication de ces informations ne fournit pourtant que des renseignements fragmentaires. Par exemple, si pour les années 1959 et 1960, le document établi par le Premier ministre montre que les recommandations du Palais d'Iéna, concernant notamment la réforme des taxes sur le chiffre d'affaires, ont été largement prises en considération, en revanche pour l'avis du 6 juin 1971, relatif à la fiscalité forestière, les informations sur les suites législatives sont vagues. Le document du Premier ministre indique simplement, le 18 novembre 1972, que « dans les meilleurs délais les problèmes de la fiscalité forestière, et particulièrement ceux qui concernent l'imposition des bénéfices et le régime de la T.V.A., feront l'objet d'une discussion globale avec le ministère des finances » (197).

Les renseignements de ce type sont trop imprécis pour permettre un bilan de l'influence fiscale du Conseil Economique et Social. Même si parfois des questions écrites demandent au ministre du budget de préciser la suite qu'il compte donner à tel avis du Conseil Economique et social (198). Au demeurant, lorsqu'un avis, comme celui du 29 novembre 1978, comporte rien moins que quarante remèdes proposés pour améliorer les relations du contribuable et du fisc (199), il est difficile de suivre dans le temps la suite donnée à chacune de ces propositions.

Toutefois, si l'impact normatif du Conseil Economique et Social ne peut être mesuré, le dialogue qu'il permet n'en a pas moins une influence diffuse sur l'élaboration des textes fiscaux. Lorsque la section des finances reçoit par exemple le directeur général des impôts (200), l'audition constitue un de ces innombrables éléments qui participent à la création d'un climat d'osmose entre les auteurs du droit fiscal et les représentants de contribuables potentiels. De même, lorsqu'en la personne du ministre des finances, « le gouvernement participe sans interruption et d'une manière très active, aux travaux de la section des finances, chargée de la préparation de l'avis » sur les orientations de la réforme de l'I.R.P.P., un dialogue est engagé, dont aux dires du rapporteur lui-même il pourrait presque s'apparenter à une négociation (201).

(197) Rapport sur la suite donnée aux avis du C.E.S. pp. 8 et 24.

(198) J.O. débats Sénat 21 mai 1975 p. 943, à propos de l'avis du 23 avril 1975 sur le relèvement du seuil d'imposition à l'impôt sur le revenu.

(199) J.O. C.E.S. 6 février 1979 pp. 219-221.

(200) Cf. l'audition de M. Laxan, le 3 juillet 1961, sur la proposition de loi tendant à amorcer une réforme de la fiscalité par la création d'impôts non déclaratifs, J.O. C.E.S. 20 février 1962 p. 376.

(201) J.O. C.E.S., 4 avril 1969 n° 9 p. 373.

Que le plus souvent des résultats bien précis ne soient pas atteints, ne signifie pas forcément l'absence d'influence de ce mode d'institution du débat fiscal. Des idées sont émises et confrontées qui participent au long cheminement souterrain préalable à la naissance de tout projet fiscal (202). D'autre part, à travers la ventilation des scrutins par catégories d'organisations professionnelles, les autorités fiscales peuvent mesurer le degré de résistance ou d'adhésion existant sur tel ou tel projet de réforme (203). C'est d'ailleurs l'intérêt essentiel de ces débats fiscaux. Ils font apparaître les positions des uns et des autres et révèlent éventuellement les zones de consensus, préparant ainsi indirectement les voies à l'action du gouvernement et du législateur (204).

De façon plus limitée mais plus précise, un rôle identique est joué par les comités d'usagers de l'Administration fiscale.

211. — Créés depuis 1978 dans les départements d'expérience de la Bretagne, de la Gironde et du Cher, ces comités d'usagers sont la forme décentralisée d'une formule nationale plus ancienne. Elle remonte à 1974. Dix-sept comités avaient été mis en place cette année là auprès de chaque ministère. Ils devaient faire entendre l'avis des intéressés et proposer toutes les formules permettant d'humaniser les rapports entre l'Administration et le citoyen.

Auprès du ministère des finances, le comité comprenait onze personnes, représentant huit catégories socio-professionnelles, depuis les salariés ou les professions libérales jusqu'aux consommateurs, en passant par les agriculteurs ou les chefs d'entreprises. Au cours de leurs séances de travail, les membres de ce Comité ont eu à émettre des avis et à formuler des suggestions. Elles ont porté aussi bien sur la façon dont les services assuraient la réception et le renseignement des contribuables que sur les documents d'information à la disposition du public. Mais pour l'essentiel, le comité d'usagers s'est consacré à l'élaboration de la Charte du contribuable vérifié qui devait être publiée en juin 1975 (205).

212. — Sur ce texte, les discussions parfois assez serrées, entre les représentants de la D.G.I. et les membres du comité, ont montré l'utilité de la formule. L'Administration fiscale y trouvait en quelque sorte un modèle réduit du public des assujettis et de ses réactions. Ce faisant, elle pouvait mieux apprécier la façon dont ses actions étaient perçues et la nature des informations fiscales souhaitées par les contribuables.

---

(202) Lorsque, dans son avis du 26 mars 1969, le Conseil Economique et Social remarque que l'unicité de l'impôt « a pour corollaire l'unicité de l'assiette des revenus déclarés par les diverses catégories socio-professionnelles, ce qui suppose que tout soit mis en œuvre pour obtenir une appréciation plus exacte des revenus non déclarés par des tiers ». (J.O. C.E.S. *op. cit.* p. 383), *il participe à un mouvement d'idées qui émergera notamment dans la création du Conseil des Impôts.*

(203) En 1967 comme en 1969, la plupart des représentants économiques et sociaux étaient ainsi d'accord pour rejeter « formellement tout système de retenue à la source », J.O. C.E.S. *op. cit.* p. 384.

(204) Lettre du Président de la République à M. Ventejol. *op. cit.*

(205) Cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 2 p. 338. Aussi R.M. au J.O. Ass. Nat. 12 juillet 1975 p. 5201 et *infra* § 286.

Depuis 1977, ces fonctions sont prises en charge par la direction générale pour les relations avec le public (206). Aussi, le comité des usagers de l'ex-ministère des finances, comme ses homologues des autres ministères, n'existe plus. L'idée a simplement été reprise en 1968, mais limitée spatialement au département et matériellement à certaines catégories socio-professionnelles. Deux comités d'usagers ont d'abord été constitués, en Ile-et-Vilaine et dans les Côtes-du-Nord, comme instance de concertation avec les petites et moyennes entreprises. La formule a été étendue ensuite à d'autres départements dont la Gironde, en 1979, pour les assujettis du secteur agricole.

Présidé par un professionnel, chacun de ces comités comprend une douzaine de membres désignés par les organisations corporatives concernées. Par exemple, pour la concertation avec les P.M.E., les membres du comité sont désignés par les organisations du commerce, de l'artisanat, de l'industrie, des experts-comptables et des conseillers juridiques et fiscaux. Des fonctionnaires du fisc participent évidemment à leurs travaux et tiennent le secrétariat pour la dizaine de réunions annuelles.

Chaque comité traite annuellement une trentaine de questions fiscales portant presque toutes sur l'accueil, l'information et la simplification. Les problèmes d'ordre législatif ne sont pas de la compétence de ces comités d'usagers. Ils n'ont pas dès lors directement pour but la négociation fiscale qui relève d'autres institutions.

b) *L'institution ayant directement pour but la négociation fiscale*

Si le domaine douanier offre divers exemples d'organes de concertation, *le comité fiscal de la Mission d'organisation administrative reste pourtant l'exemple type de l'institution des négociations fiscales.*

213. — Composé de représentants des entreprises, de leurs conseils et de fonctionnaires, ce comité est un des groupes de travail constitués dans le cadre de la *Mission Entreprises-Administration* dont l'origine remonte à une initiative du gouvernement de M. Chaban-Delmas.

En avril 1971, le Centre national d'information pour la productivité des entreprises avait réuni, un colloque, d'après les instructions du premier ministre, sur le thème « Entreprises-Administration ». Pour préparer ce colloque, cent quarante représentants des entreprises et de l'Administration, répartis en quatre comités, ont commencé par dresser la liste des problèmes concrets posés par leurs relations. Puis, *cas par cas, les participants se sont attaqués au « mur de papier qui s'élève sans bruit, par simple sédimentation législative ou réglementaire, à ses mille petites entraves secrétées naturellement et quotidiennement, à ses formalités et procédures qui se multiplient et s'alourdissent accroissant de jour en jour les frais généraux de la Nation »* (207).

A la suite de ce travail en comités, quatre rapports ont été présentés au colloque dont un centré sur les formalités administratives liées à l'emploi, la statistique et la fiscalité. Ainsi préparé, le colloque d'avril a eu des résultats pratiques très appréciables. Sur les 244 mesures de simplification qu'il a retenues, 158 ont été adoptées tout de

(206) Cf. notes bleues du ministère des finances 2/78/1. Notes d'information du ministère du budget, mars 1979. Aussi J.C. Martinez, *Cahiers de droit fiscal international* 1980 *op. cit.*

(207) Rapport introductif au colloque, avril 1971.



suite, 9 ont été écartées et les autres ont fait l'objet d'études complémentaires.

Devant un succès aussi net, le Premier ministre décidait, par lettre du 9 juin 1971, d'instituer cette méthode de travail en créant auprès de lui une Administration de Mission : *La Mission Entreprises-Administration* ».

Devenue en 1978 « *Mission d'organisation administrative* », son rôle est de constituer le lieu et le moyen d'un dialogue permanent des entreprises avec l'ensemble des Administrations et organismes publics. Ses interventions sont toujours basées sur l'examen de problèmes concrets. Cette méthode, dont le colloque national a montré l'efficacité, permet d'organiser, sur une base objective, le dialogue entre les deux parties. Les entreprises exposent les contraintes qui résultent pour elles de la multiplication des instructions et des demandes de diverses administrations. Celles-ci ont alors l'occasion de connaître et d'apprécier la réalité des situations qu'elles pourraient ignorer sans cette information en retour. La mission poursuit donc, en dépit d'un budget très modeste de l'ordre de 400.000 F, un travail d'allègement des sujétions administratives. Elle a conservé la méthode de travail en comités au nombre desquels figure précisément le comité fiscal. C'est d'ailleurs le seul, dix ans après, à avoir conservé une réelle activité.

Situé 10, rue d'Anjou au siège du service fiscal du C.N.P.F., ce comité se réunit en moyenne une fois par mois, avec une composition mixte très variable. Seul M.G. Egret, chef du service fiscal du C.N.P.F., constitue le représentant stable (208), avec un agent permanent de la D.G.I.. Le nombre des participants oscille, selon les réunions, entre dix et trente membres représentant l'Administration fiscale, le C.N.P.F., l'ordre des experts comptables, des sociétés de conseil fiscal et des grandes entreprises. Cette composition quadripartite, associant fonctionnaires, organisations professionnelles, conseils fiscaux et représentants d'entreprises, permet d'étudier une question fiscale sous tous les angles.

Ainsi s'explique que le bilan des travaux du comité fiscal soit très positif. De 1972 à 1979, il a tenu plus de 50 réunions et traité plus de 200 questions fiscales relatives surtout à la mise au point d'imprimés clairs, aux délais pour le dépôt des déclarations fiscales et aux difficultés soulevées par la doctrine administrative (209).

Avec un succès en partie comparable, cette institution du dialogue se retrouve aussi en matière douanière.

214. — Le début du dialogue se situe ici dans les années soixante. A partir de cette période, les entreprises sont de plus en plus souvent associées à la préparation de réformes administratives et la direction des douanes cesse d'être une Administration élaborant dans le secret règlements et procédures.

La mise en place des mécanismes de concertation posait pourtant des problèmes considérables, en raison du nombre élevé de sociétés participant

(208) Initialement, le patronat devait être représenté par M. L. Cruse, président de l'office Schlumberger Mallet et ancien condisciple de M. Chaban Delmas au concours de l'inspection des finances, Cf. J. Chaban Delmas, *l'Ardeur*, Stock, Paris 1975, p. 74.

(209) Pour des exemples cf. Rapport G. Egret au C.E.S., *op. cit.* p. 206 et *infra* § 284 et s.

au commerce extérieur, soit près de 50.000. Ces difficultés ont été résolues par la création, au sein de l'Administration centrale, d'un *Bureau d'études et de relations générales* (210).

Au-delà de l'élaboration des imprimés de douane, ce Bureau des études est chargé des relations avec les usagers. Instituant le dialogue à l'intérieur même des services administratifs, il remplit sa fonction de concertation par l'intermédiaire de *comités de liaison*.

Ces comités, nationaux et régionaux, sont des groupes de travail où représentants de l'Administration et des entreprises se réunissent deux fois par an sur un ordre du jour établi d'un commun accord. En 1975, quatre comités existaient à l'échelon national associant les douanes avec le Club des exportateurs, les conseillers du commerce extérieur, le C.N.P.F. et l'assemblée permanente des Chambres de commerce et d'industrie. Une variante de ces comités de liaison existe aussi pour les divers intermédiaires du commerce extérieur. Des groupes de travail spécifiques associent ainsi les douanes avec la S.N.C.F., les commissionnaires et des organismes comme le Comité central des armateurs de France, l'association des grands ports français ou l'association professionnelle des banques.

215. — Depuis 1973, ces comités de liaison ont connu une évolution dans leur rôle et leur fonctionnement. Lors de leur création en 1969, ils ont simplement permis aux usagers de faire connaître leurs difficultés administratives. Les premières réunions ont donc été normalement consacrées à l'apurement des dossiers et à une prise de contact pour une meilleure compréhension. 1973 a permis de passer à une phase plus active. C'est-à-dire à l'échange réciproque d'informations, à la consultation des usagers sur les réformes envisagées par l'Administration et à la réflexion en commun. On peut citer à cet égard la réforme des déclarations en douane, l'élaboration concertée de la documentation mise à la disposition des usagers et le réexamen des procédures de dédouanement, des régimes suspensifs ou du classement tarifaire des marchandises.

Mais surtout, l'année 1973 a été marquée par la création, sous le nom de *Simprofrance*, d'un comité chargé de simplifier les procédures du commerce international. Créé sur la proposition du directeur général des douanes, ce comité a été mis en place en octobre 1973. Il s'est assuré la collaboration de 160 personnes ayant des fonctions de responsabilité dans les entreprises et les organisations professionnelles ainsi que dans certaines Administrations et services publics. Répartis en différentes commissions, ces divers membres ont mené leur réflexion critique, durant toute l'année 1974, pour aboutir en 1975 aux premières propositions de réformes.

Comme dans le cas des travaux du comité fiscal de la Mission d'organisation administrative, ces réformes proposées sont à réaliser le plus souvent par de simples arrêtés. Mais la modestie de l'acte juridique, qui réalise les

---

(210) Sur la concertation douanière, cf. le *Moniteur du commerce international* (M.O.C.I.), 27 mai 1974 n° 87 : Les douanes, une administration du dialogue, pp. 25-37. Rapport de M. Hamel, J.O. Doc. Ass. Nat. n° 1230, annexe 13.

changements, n'enlève rien à leur importance pratique. Bien souvent en effet, ils amènent un allègement des formalités dont on sait qu'elles sont pour le contribuable presque aussi irritantes que le montant de l'impôt à payer.

Au demeurant, pour ce qui est de l'imposition elle-même, le secteur douanier possède aussi une institution du dialogue avec la *Commission de conciliation et d'expertise douanière* (211).

216. — Instaurée par la loi du 31 décembre 1968, portant modification de certaines dispositions du Code des Douanes, la Commission de conciliation s'est substituée au *Comité supérieur du tarif*.

Présidé par un Conseiller d'Etat, assisté de deux représentants des chambres de commerce et de deux experts nommés par chacune des parties en présence, ce comité était appelé à statuer sur les réclamations contre les décisions d'assimilation et de classement prises par le directeur général des douanes. Lorsque la décision du C.S.T. était favorable au réclamant, l'Administration des douanes devait publier au Journal Officiel, dans un délai de 15 jours, à compter de la date de sa notification, une nouvelle décision de classement ou d'assimilation, conforme à celle du comité. Par là, les représentants professionnels participaient aux modifications du tarif (212). Insuffisamment pourtant à leur avis, puisqu'ils trouvaient leur représentation au sein du comité trop faible. La réforme de 1968 leur donne satisfaction sur ce point.

La Commission de conciliation et d'expertise douanière est présidée par un magistrat, de l'ordre judiciaire, assisté de deux assesseurs choisis au sein de listes assurant une représentation, aussi complète que possible, des diverses activités professionnelles. Elle connaît toujours des contestations sur l'espèce, l'origine ou la valeur en douane, contribuant ainsi à la mise à jour du tarif par le biais des classements. Toutefois, ce rôle paraît être aujourd'hui bien moindre que ce qu'il était avec le C.S.T.. L'article 28 du Code des Douanes prévoit certes que les marchandises, qui ne figurent pas au tarif, sont assimilées aux objets les plus analogues par des décisions du directeur général des douanes. « Pourtant, il semble en pratique que de tels avis de classement ne soient plus pris par les autorités nationales. Elles laissent ce soin au comité de la nomenclature de la C.E.E. » (213).

La concertation, pour l'élaboration de dispositions générales, est donc sur ce point théorique ou pour le moins assez marginale. Mais sur tous les autres points examinés, l'étendue du dialogue est importante. D'autant plus d'ailleurs, qu'aux formes permanentes d'institution s'ajoutent des formes circonstanciées.

---

(211) Jusqu'en 1976, la *commission permanente du tarif des patentes*, réalisait aussi une institution de ce type. Elle proposait au ministre des finances les droits provisoirement applicables aux commerces, industries et professions nouvelles non dénommées au tarif de l'annexe 1 bis. Elle proposait aussi toutes mesures en vue d'améliorer la répartition de la charge de patente entre les redevables, cf. rapport de la Commission de la patente, 1970 p. 18.

(212) M. Guardia, *Les contestations sur l'origine, l'espèce et la valeur en douane*, thèse Paris 1959, p. 202.

(213) J. Beer, H. Tremeau, *Le Droit douanier*, 1975 p. 114.



2°) *L'institution circonstancielle des négociations fiscales*

217. — Ici encore, l'institution du débat fiscal existe au plan international comme national. Sur ce dernier terrain où je me limite (214), le phénomène est ancien. Depuis le milieu du XX<sup>e</sup> siècle jusqu'à nos jours, des organismes de consultation ont précédé la plupart des réformes fiscales. Sous la IV<sup>e</sup> République par exemple, la *commission Leenhardt* en est l'illustration type. Créée par l'Assemblée Nationale, pour étudier le régime fiscal et les modifications à lui apporter, cette sous-commission de treize membres ne comprenait certes que des députés. Mais l'audition des représentants de tous les groupements professionnels, syndicaux ou familiaux et des collectivités locales fut si large, qu'en fait tout s'est passé comme si la discussion fiscale s'était déroulée au sein d'un groupe à composition mixte. D'ailleurs, dans les trois volumes de son rapport, M. Leenhardt fait une très large place aux auditions des quarante-deux représentants corporatifs (215).

C'est dire que l'institution actuelle du dialogue fiscal n'est que le prolongement d'une réalité ancienne. La nouveauté existe pourtant dans la fréquence des recours à cette pratique. *De 1960 à 1980, toutes les réformes fiscales d'importance ont été élaborées après examen contradictoire par une commission d'étude*. On en compte au moins quatorze, durant cette période, avec toutefois deux degrés dans l'institution du dialogue qu'elles réalisent. Alors que les premières en effet intégraient en leur sein les représentants des organisations professionnelles concernées (a), les plus récentes se sont limitées à une simple audition de ces organisations (b).

a) *Les commissions intégrant les organisations professionnelles*

218. — Jusqu'en 1971, cette institution proprement dite s'est vérifiée pour les onze commissions qui se sont succédées. Parmi les cinq que je retiens (216), c'est d'abord le cas de la *commission consultative sur les pro-*

(214) Pour l'institution au niveau international, cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 2 p. 345. J. Meynaud et D. Sidjanski, Les groupes de pression dans la Communauté européenne, 1971 p. 105. Pour un exemple, cf. le groupe d'experts des conventions fiscales, entre pays développés et pays en voie de développement, constitué en 1968 aux Nations Unies avec la participation de la chambre de commerce internationale, 6<sup>e</sup> rapport ST/ESA/42, 1977 p. 73.

(215) Sur ce rapport, cf. J.O. Doc. Ass. Nat., 1<sup>er</sup> août 1956, n° 2740. Aussi Houssel, La commission des finances de l'Assemblée Nationale, thèse Paris 1958 pp. 32 et 306-308. Cf. *supra* § 154 et 171.

(216) Les six autres commissions non examinées sont la *commission technique* du 4 octobre 1960, chargée d'étudier les méthodes d'évaluation de la valeur locative cadastrale des propriétés bâties ; la *commission d'étude fiscale* du 23 décembre 1960, compétente pour la réforme de la fiscalité directe ; la *commission fiscale des assises nationales du commerce* qui en 1963 examina le principe de la généralisation de la T.V.A. ; le *groupe de travail* qui, de juin 1969 à juin 1970, examina les problèmes posés par la situation des négociants en bestiaux au regard de la T.V.A. ; la *commission Pianta* qui en 1970 examinait le problème d'ensemble des finances locales ; et en 1970 la *commission d'étude du régime fiscal des profits de construction*, cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 2 p. 347.



*blèmes d'application de la loi portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires.*

Instituée par l'arrêté du 21 mars 1966, cette commission était chargée d'émettre un avis sur sept problèmes posés par l'application de la loi du 6 janvier 1966 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires (217). Au dire même de son président M. Deleau, représentant de l'assemblée permanente des chambres de commerce et d'industrie, les dix-sept représentants d'organisations professionnelles ou de grandes entreprises ont pu travailler en étroite collaboration avec les fonctionnaires de la direction générale des impôts et de la direction du commerce intérieur et des prix. Lors de la remise de son rapport au ministre des finances, M. Deleau pourra d'ailleurs déclarer qu'en dépit des « confrontations, sur des sujets souvent épineux, et des divergences entre les conceptions de l'Administration et celle des professionnels, les points de vue ont pu se rapprocher ».

Au-delà de ses résultats techniques, la commission a eu surtout pour effet de faire connaître de part et d'autre les exigences en présence et les limites du possible. Son président le traduisait en affirmant que *les professionnels « comprenaient les impératifs auxquels l'Administration était soumise, par exemple les impératifs d'ordre budgétaire, pour déterminer les exclusions de droits à déduction »*. Si bien qu'en créant un climat de compréhension, la commission a facilité l'acceptation de la T.V.A. par l'ensemble des contribuables.

Aussi devant l'intérêt de la formule, lorsque trois ans après des difficultés apparurent, une nouvelle commission fut réunie.

219. — Toujours sous la présidence de M. Deleau, cette *commission de simplification de la T.V.A.* associait trente-trois membres des professions commerciales et industrielles, avec quinze fonctionnaires des impôts et de la direction du commerce intérieur. Commencés le 18 juillet 1969, ses travaux visaient à résoudre les difficultés suscitées par le régime forfaitaire des petites entreprises, la multiplicité des taux de T.V.A. et leur mode de calcul.

En octobre 1969, la commission remettait au ministre des finances un rapport général et un rapport technique où dix-sept mesures de simplifications étaient proposées (218). On y trouvait par exemple la proposition d'un taux réduit, pour tous les produits alimentaires, ou le calcul de la T.V.A. sur des taux réels et non plus apparents. La plupart de ces suggestions devaient passer dans le droit positif, confirmant ainsi l'efficacité de l'institution du dialogue fiscal.

On pourrait le vérifier aussi et bien plus nettement encore, pour les apports des groupes de travail qui ont fonctionné sur la fiscalité agricole.

---

(217) 1) Imposition des livraisons à soi-même ; 2) nomenclature des biens et services exclus du droit à déduction ; 3) application pratique du régime des petites entreprises ; 4) nouvelle procédure d'établissement des forfaits ; 5) obligations des redevables ; 6) dispositions transitoires ; 7) influence de la réforme sur le calcul des marges commerciales, cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 2 p. 483.

(218) Pour la liste de ces mesures cf. Rapport technique de MM. Egret et Vosesec p. 47. Cf. *infra* § 237.

220. — C'est vrai d'abord du *groupe de travail pour l'application de la T.V.A. à l'agriculture*. Plus informel que les commissions précédentes et n'ayant pas laissé de traces écrites, exceptées dans les archives de la direction générale des impôts et de certaines organisations agricoles, ce groupe a fonctionné durant l'été 1967. Au cours d'une quinzaine de séances, des fonctionnaires du Service de la législation fiscale et des représentants de huit organisations agricoles y ont examiné minutieusement les solutions possibles à sept grandes catégories de problèmes (219).

Les débats ont été parfois difficiles, parce que sur des questions comme l'assujettissement obligatoire à la T.V.A., le régime simplifié ou les conditions de l'option, on touchait à la réalité des intérêts du monde agricole. Mais les positions de deux parties se sont toujours rapprochées. A tel point que *dans l'histoire contemporaine de la fiscalité française, ce groupe de travail offre le meilleur exemple d'une négociation fiscale efficace*. Ses travaux ont en effet conduit à des solutions, reprises intégralement par l'article 12 de la loi de finances pour 1968 et par les décrets du 6 février 1968 (220).

Ce succès ne pouvait que conduire les intéressés à reprendre la même méthode pour l'élaboration du *régime d'imposition des agriculteurs au bénéfice réel*.

221. — Dès octobre 1966, M. Delorme, chef du service de la législation à la direction générale des impôts, se préoccupait de la réforme du régime des bénéfices agricoles. Une étude était préparée qui examinait les raisons de la réforme à entreprendre, les grandes lignes du nouveau régime proposé et les conditions de son application. Comme une certaine relation existait entre la mise en œuvre de l'option pour la T.V.A. et l'imposition des bénéfices, initialement la D.G.I. considérait « qu'il serait opportun que la réforme, [de la fiscalité directe agricole], puisse être adoptée avant la fin du premier semestre 1967 » (221). Mais les études nécessaires à la mise au point d'une telle réforme ont été longues. La loi du 21 décembre 1970 n'a pu poser que des solutions générales en un texte cadre. Pour préciser le régime qu'elle esquissait, elle s'en est remis à des décrets d'application à prendre « *après avis des organisations professionnelles* ».

De fait, au cours de l'année 1971, un groupe de travail, dirigé par M. Huguet sous directeur à la D.G.I., s'est réuni, avenue de l'Opéra, dans le service de M. Massonier, haut fonctionnaire responsable de la fiscalité directe agricole. Associant fonctionnaires et représentants de diverses organisations agricoles, ce groupe a rencontré toutefois bien plus de difficultés que son homologue ayant eu à discuter des problèmes de la T.V.A. agricole. En effet, *si les agriculteurs avaient réclamé l'assujettissement à la T.V.A., qui leur apparaissait comme un facteur de dynamisme pour leur secteur, au contraire, dans le domaine de la fiscalité directe ils n'étaient plus demandeurs, mais défenseurs*. Aussi, au sein du groupe d'étude, leur résistance fut plus âpre. Ses travaux n'en ont pas moins influencé, de façon très directe, la mise au point du décret du 7 décembre 1971 relatif à la détermination et à l'imposition du bénéfice réel des exploitants agricoles et aux déclarations qu'ils doivent produire.

---

(219) Cf. *infra* § 240 et s.

(220) Cf. *infra* § 251 et § 261 et s.

(221) Note de M. Delorme, 18 octobre 1966, Archives de la D.G.I..

En dépit des difficultés de la discussion, les relations créées ont été suffisamment amicales pour qu'après la dissolution du groupe de travail des contacts informels aient subsisté. La publication des textes a même été suivie de réunions mixtes d'information où hauts fonctionnaires et syndicalistes agricoles sont allés, dans différentes régions de France, répondre directement aux questions des agriculteurs.

Moins évidents, mais tout aussi réels, les apports de cette institution du dialogue s'observent encore avec *la commission d'étude de la patente*.

222. — En 1970, le ministre des finances confiait l'étude des problèmes de la patente à une commission composée de trente et un représentants professionnels, de douze élus locaux ou nationaux et de vingt fonctionnaires.

Chargée d'inventorier les moyens pour remédier à une croissance excessive du poids de la patente et d'examiner avec réalisme les solutions susceptibles d'atténuer les inégalités de charge, cette commission, présidée par M. Letourneur, a poursuivi ses travaux, au sein de quatre groupes, d'avril à août 1970. En septembre 1970, elle remettait au ministre des finances son rapport. Après y avoir examiné les critiques adressées à la patente, les mesures d'urgence souhaitables, la taxe professionnelle prévue par l'ordonnance de 1959 et une première approche de certaines formules de remplacement, elle y concluait par l'affirmation que « *la patente est un impôt qui ne donne pas satisfaction* ».

Depuis on sait ce qu'il est advenu. La patente a été supprimée et remplacée par une taxe professionnelle à l'élaboration laborieuse. Mais *dans son champ d'application, ses mécanismes de péréquation et surtout ses divers éléments d'assiette, successivement retenues de 1974 à 1980, ce nouvel impôt a repris la plupart des formules proposées dans le rapport de la commission d'étude* (222). Ainsi, qu'il s'agisse d'une base d'imposition reposant sur le bénéfice, la valeur locative des immobilisations, la masse salariale ou la valeur ajoutée, chacune de ces assiettes, tour à tour ou simultanément retenue, depuis le « *projet Mesmer* », en 1974, jusqu'au « *projet Voisin* », en 1979, trouve sa source dans des propositions de la commission d'étude.

L'institution de la négociation fiscale est ici manifestement efficace. En revanche, les résultats sont moins nets pour la concertation que réalisent les commissions où les organisations professionnelles ne sont pas intégrées mais simplement consultées.

#### b) *Les commissions consultant les organisations professionnelles*

223. — Avec le groupe d'étude chargé d'examiner le projet de prélèvement conjoncturel, on semble être revenu depuis 1974, à la pratique antérieure de la commission Leenhardt. Les représentants des professionnels sont entendus sans figurer dans la composition des commissions.

---

(222) Dès la loi du 31 décembre 1970, nombre des propositions de la commission étaient adoptées. Par exemple, l'article 12 de cette loi supprimait diverses exonérations conformément à des propositions figurant p. 66 du rapport de la commission d'étude. L'article 14-2 reprenait aussi des propositions énoncées p. 40 du rapport.



Ainsi, sous la présidence de M. Chavanon, conseiller d'Etat, le groupe d'étude sur le prélèvement conjoncturel ne comprenait que des représentants du « secteur public ». On y trouvait deux parlementaires, un maître de recherche au C.N.R.S., trois dirigeants d'organismes de crédit, dont M. Serisé, et des fonctionnaires du ministère des finances.

Mais douze organisations professionnelles concernées par le projet ont été soit entendues par la commission, comme le C.N.P.F., soit reçues par le rapporteur, comme la C.G.T., la C.F.D.T. ou F.O.. Les observations présentées par ces organisations et figurant en annexe du projet de loi déposé au Parlement, ont d'ailleurs inspiré nombre des modifications apportées au texte gouvernemental (223).

224. — La même procédure a été reprise en 1975 avec la *commission chargée d'étudier la taxation des plus-values*. Créée le 24 janvier 1975 et présidée par M. Monguilan, magistrat à la Cour de Cassation, cette commission de huit membres comprenait toutefois un représentant syndical à côté d'un universitaire et de trois conseillers à la Cour des Comptes et au Conseil d'Etat. En effet, si le directeur général de Cusenier figurait officiellement en tant que chef d'entreprise, il n'en était pas moins aussi président de la commission fiscalité du C.N.P.F..

Mais c'est surtout là encore par le biais d'auditions, que les organisations professionnelles ont pu faire connaître leur point de vue. Le rapport remis au ministre des finances, le 30 juin 1975, intégrait ces diverses observations, avant que les dizaines d'amendements, déposés au cours des intenses débats parlementaires de 1976, n'en reprennent le plus grand nombre (224).

225. — La *commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes* publia elle aussi, dans son rapport du 30 décembre 1978, les observations écrites présentées par dix-huit organisations professionnelles (225). Mise en place le 6 juillet 1978, cette commission, associant le président du Conseil économique et social, un inspecteur des finances et M. J. Méraud, consulta quarante représentants des catégories ou des groupements socio-professionnels. De la Fédération nationale des syndicats de propriétaires forestiers jusqu'à l'Union nationale des associations familiales ou le Comité national d'action des classes moyennes, en passant par les habitués de la concertation fiscale, comme le C.N.P.F., la F.N.S.E.A. ou les P.M.E., l'éventail des consultations a été on ne peut plus large.

De l'avis même de la commission, elles « se sont révélées pleines d'intérêt et très utiles » (226), même si l'absence de suite législative ne permet pas évidemment d'apprécier leur portée. Il y a eu d'ailleurs à cet égard une controverse doctrinale sur la portée des rapports remis par les commissions

(223) Cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 2 pp. 469-480.

(224) J.C. Martinez, L'imposition du capital dans la fiscalité française et allemande, R.S.F. 1977 p. 854.

(225) Rapport de la commission d'étude, La documentation française, 1979 vol. 3.

(226) Rapport *op. cit.* t. 1 p. IX.



de ce type. Juridiquement ils se présentent comme des avis consultatifs. Un auteur au moins les assimile pourtant à des actes normateurs (227).

Sans aborder à ce stade des développements un débat que je retrouverai au tome 2, à propos des commissions départementales des impôts (228), il suffit de constater qu'*au-delà de la nature juridique des rapports élaborés par les commissions examinées, dans toutes les hypothèses leurs travaux ne sont pas restés sans répercussion sur le droit positif.*

C'est dire que la négociation fiscale instituée permet bien aux organisations professionnelles une efficace intervention dans l'élaboration des textes fiscaux.

Il reste pourtant à prendre la mesure exacte de cette efficacité par une série de monographies

## SECTION 2

### L'EFFICACITE DE LA NEGOCIATION :

#### ILLUSTRATIONS MONOGRAPHIQUES

226. — A partir de quelques exemples suffisamment variés pour être représentatifs, je cherche ici à apprécier les résultats des négociations fiscales et à *mesurer l'influence des organisations représentatives de contribuables dans l'élaboration de la législation fiscale* (229). Pour ce faire, force est de recourir à des enquêtes sur le terrain puisqu'il n'existe pas d'étude analysant en détail un ou plusieurs cas de dispositions fiscales négociées.

Mais cette méthode de travail *in vivo* se heurte à de nombreuses difficultés.

D'abord, pour une négociation fiscale ancienne il est parfois difficile de retrouver les partenaires. Une fois retrouvés, encore faut-il qu'ils veuillent collaborer avec le chercheur. Ou plus simplement, encore faut-il qu'ils en aient le temps. A supposer ces obstacles franchis, reste encore le plus difficile. L'autorisation d'accès aux archives. C'est une décision qui pose à l'Administration fiscale et aux organisations professionnelles des problèmes de cons-

---

(227) M. Weber, *L'Administration consultative*, 1968 p. 196. En sens inverse, cf. R. Hostiou, *Procédure et forme de l'acte administratif unilatéral...*, 1975 pp. 55-61.

(228) J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 3 pp. 824-834.

(229) Sur ce concept *d'influence*, cf. R. Dahl, *Qui gouverne ?* pp. 356-366. De façon large, *l'influence s'entend « comme la faculté dont disposent les uns d'amener les autres à agir et à penser... dans un sens particulier ou selon une inspiration déterminée. Cette notion inclut l'aptitude des groupes à conditionner les décisions... à obtenir qu'elles soient conformes aux intérêts de leurs membres ou s'en écartent le moins possible »*, J. Meynaud, D. Sidjanski, *les groupes de pression dans la communauté européenne*, p. 639.

science et de confiance (230). Et même à supposer les archives ouvertes, tout n'est pas résolu pour autant.

227. — Les archives de négociations fiscales se présentent souvent en effet en un amoncellement de lettres, de coupures de journaux ou de simples feuilles dactylographiées sans indication précise. Le tout, enserré dans plusieurs chemises, représente pour chaque fond d'archives plusieurs milliers de documents à consulter. Autrement dit, le dépouillement demande plusieurs jours et exige que le chercheur puisse travailler sur place. Or en bien des cas, l'Administration publique ou privée, qui accueille le chercheur, ne peut lui faire une place, dans des bureaux déjà encombrés, qu'en perturbant le fonctionnement du service.

C'est dire que des enquêtes menées sur le terrain, pour apprécier l'étendue exacte des négociations, dans l'élaboration du droit fiscal, suscitent tant de problèmes matériels, et parfois déontologiques, qu'il est aisé de comprendre les réticences des personnes concernées.

J'ai pu toutefois contourner ces obstacles, et obtenir les informations recherchées, en procédant en deux étapes.

La première phase, la plus difficile et la plus longue, a servi à l'approche. Il a fallu établir un inventaire des négociations fiscales, déjà tenues ou en cours de déroulement, localiser les sources d'information et surtout « se faire admettre ». J'ai procédé là par *immersion fiscale*. Pendant plusieurs mois, de colloques en journées d'études et enquêtes, j'ai multiplié les entretiens non directifs et établi un climat de confiance avec les fiscalistes des organisations professionnelles. Plus précisément, au-delà de recherches auprès d'institutions carrefours, comme le Conseil Economique et Social ou l'Assemblée Nationale, j'ai focalisé mon enquête sur trois organisations. La F.N.S.E.A. et l'Assemblée permanente des chambres de métiers d'une part, en tant qu'organisations représentatives de contribuables très actifs. Le C.N.P.F. d'autre part, parce que représentatif de contribuables gullivériens.

Ces recherches exploratoires, qui n'enfermaient pas les personnes interrogées dans un questionnaire, m'ont amené de nombreuses informations brutes. J'ai pu y connaître « les rumeurs, les potins, ce qui se raconte, se chuchote et surtout ce dont on ne parle pas » (231). Or, pour les négociations fiscales, où les interventions de groupes professionnels sont toujours très discrètes, les bruits de couloirs, les confidences d'initiés sont en bien des cas la principale source d'information.

228. — A partir des renseignements ainsi recueillis, des documents collectés et des fiches d'entretiens établies, j'ai dressé la liste des cas de négociations fiscales dont le déroulement pouvait être reconstitué avec précision (232). La deuxième phase de mes recherches a consisté alors, précisément, à étayer les monographies de ces négociations retenues.

---

(230) Ainsi, le fiscaliste de la F.N.S.E.A. répondait à ma demande d'accès à ses archives par l'interrogation : « Dans quelle mesure votre recherche ne risque-t-elle pas d'altérer nos bons rapports avec les pouvoirs publics... ? » Par la suite, le même fiscaliste se réjouira de m'avoir ouvert ses archives. Les travaux d'un universitaire lui apportaient le témoignage idéal de l'efficacité de son action fiscale au profit des agriculteurs.

(231) R. Pinto et M. Grawitz, *Méthodes des sciences sociales*, 1971 p. 803.

(232) A quelques remarques près, la description que R. Dahl donne de son enquête pourrait être reproduite pour décrire ma recherche des mécanismes de décision fiscale, Qui Gouvène ?, *op. cit.* pp. 360-362.

Après l'exploration des filons documentaires, c'était l'exploitation. Les difficultés ont varié là selon les lieux. Au Service de la législation fiscale, rattaché à la direction générale des impôts jusqu'en 1977, le « permis d'exploitation » des archives a été long à obtenir. Mais contrairement aux clichés qui ont cours, je n'ai pas rencontré une Administration fiscale drapée dans ses secrets et gardant « jalousement ses décisions et ses renseignements » (233). En m'ouvrant au demeurant ses archives, cette Administration est allée, dès 1974, bien au-delà de la libre communication des documents administratifs que devait poser en principe la loi du 17 juillet 1978 (234). Il s'agit donc moins à la direction générale des impôts d'un goût du secret que de la crainte d'une utilisation partielle des documents fournis.

229. — Il est vrai que les organisations professionnelles m'ont ouvert leurs archives plus vite que l'Administration fiscale. Mais là en revanche, d'autres obstacles sont apparus. Ces archives étaient souvent incomplètes. Soit pour des raisons circonstancielles, tenant par exemple comme au C.N.P.F. à l'emprunt d'un autre chercheur, soit tout simplement faute d'être alimentées (235).

En dépit de ces diverses limites, j'ai pu pourtant constater que toutes les sources du droit fiscal font l'objet de discussions ou de négociations entre professionnels et pouvoirs publics. Bien plus, pour toute une série de dispositions fiscales, il n'est même pas nécessaire de faire une enquête pour établir l'intervention de représentants de contribuables. Le contenu même des textes la révèle. Trop d'avantages fiscaux, accordés à une catégorie de contribuables laissent présumer leur intervention et des négociations. En d'autres termes, *les négociations fiscales peuvent parfois se présumer (§ 2), quand elles ne peuvent être observées (§ 1).*

---

(233) A. Margairaz, *Le fisc est-il tabou ?*, *Steuer Revue*, juin 1968 p. 245. G. Dupuis, *Science administrative au cœur des crises*, *Le Monde* 16-17 février 1975 p. 14.

(234) Parmi ces archives de la D.G.I., j'ai surtout utilisé deux fonds de dossiers. Celui du chef du Service de la législation et celui du responsable de la T.V.A.. Le premier se compose, pour la T.V.A. agricole, de quatre chemises comprenant chacune 1500 pages environ d'études, de lettres, de notes, de projets de textes réglementaires et de procès-verbaux relatant des discussions tenues avec les professionnels agricoles en 1967. Le second fonds comprend dix-sept chemises regroupant environ 1000 pages chacune et « couvrant » les discussions « Administration - Profession agricole » de 1967 à 1969 inclus. Dans la suite des développements (§ 240 et s.), je désignerai ces deux fonds respectivement par les références « *Archives Chef du Service* » et « *Archives (du bureau) 3 D* », suivies des précisions chronologiques éventuelles.

(235) Ainsi pour les négociations sur la T.V.A. agricole, le fonds d'archives de la F.N.S.E.A. ne comprenait que deux dossiers de 1000 pages chacun. Si ces documents m'ont permis parfois des recoupements, avec les archives de la D.G.I., d'autres fois en revanche les informations étaient très fragmentaires ou de seconde main (coupures de presse par exemple).

## PARAGRAPHE 1

## Les cas de négociations fiscales observés

230. — Depuis les monographies ou les simples instructions, jusqu'aux conventions internationales, il n'est pas une seule source formelle du droit fiscal qui n'associe des représentants de contribuables. *Les sources administratives* (C), *comme la source législative* (B) *et les sources internationales* (A) *du statut de contribuable font toutes l'objet de négociations.*

### A. — La négociation des sources internationales du statut de contribuable

Si l'on s'en tient à l'influence des seules organisations professionnelles françaises, dans l'élaboration des conventions fiscales (236), on la relève pour la plupart des textes de ce genre négociés par la France. Et ce n'est en rien surprenant. Les conventions de double imposition sont souvent favorables aux contribuables, puisqu'un de leur but est précisément d'éviter ce cumul d'impôts. L'association des contribuables à leur élaboration va dès lors quasiment de soi.

« Il n'est pas d'exemple que des négociations aient été entamées entre deux Etats, en vue de la conclusion d'une convention fiscale, sur la seule constatation théorique des anomalies ou injustices risquant de découler de la concurrence de leurs deux souverainetés fiscales. Pour que la nécessité d'un accord parvienne à s'imposer, il faut que... les gouvernements soient incités à se rapprocher... par des plaintes répétées émanant de leurs propres contribuables... ou des contribuables étrangers... » (237).

De fait, les illustrations de ce phénomène sont nombreuses. Toutefois, parmi ces multiples exemples (2°), l'élaboration de la convention franco-allemande, du 21 juillet 1959, reste l'exemple type d'une intervention efficace des professionnels dans l'élaboration d'un texte les concernant (1°).

#### 1°) *L'illustration type : l'élaboration de la convention franco-allemande du 21 juillet 1959.*

231. — Dès 1955, le responsable de la fiscalité internationale à la D.G.I. demande au C.N.P.F. s'il serait disposé à coopérer, avec le ministère des finances, pour mener des négociations relatives à une convention de double imposition. Quelle que soit en effet la connaissance que l'Administration

(236) Sur l'intervention au niveau international de la chambre de commerce internationale, du B.I.A.C., et de l'U.N.C.E., cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 2 pp. 373-382.

(237) P. Kerlan, Jurisclasseur droit international, fascicule 350 § 114.



ait de la législation fiscale, du pays avec lequel elle engage des négociations, il ne lui est pas toujours facile d'apprécier les conditions exactes de l'application des textes. Les entreprises françaises, implantées dans ce pays considéré sont en revanche en contact quotidien avec ses réalités fiscales. De ce fait, elles sont mieux à même de déterminer les moyens conventionnels à mettre en œuvre pour éliminer les obstacles fiscaux aux échanges économiques entre les deux pays. C'est dans cet état d'esprit que des contacts Administration - C.N.P.F. ont pu être envisagés. Parallèlement, les fonctionnaires allemands acceptaient aussi d'engager le dialogue avec les représentants du B.D.I., c'est-à-dire le *Bundesverband der deutschen industrie*, homologue allemand du C.N.P.F..

Ces offres de dialogue acceptées, une procédure en trois étapes s'est mise en place.

La première étape amène un mouvement de consultation au sein du C.N.P.F. et à l'intérieur de son homologue allemand. Le groupe de travail du C.N.P.F., animé par M.A. Timbart et M.J. Desmytère, entreprend une vaste consultation de tous les responsables fiscaux des grandes fédérations industrielles et des représentants d'entreprises travaillant avec la République Fédérale d'Allemagne.

Cette phase de consultations internes débouche sur une deuxième étape, marquée par la constitution d'une commission mixte. Regroupant quatre représentants du B.D.I. et quatre représentants du C.N.P.F., cette commission est chargée d'étudier les propositions formulées par les milieux économiques. Elle commence ses travaux en novembre 1955 en alternant ses réunions entre Paris et Cologne. Aidée par les avis que lui présentent des groupes d'études nationaux, elle remet en 1956, aux ministres des finances des deux Etats, des propositions concrètes en vue de l'aménagement des projets déjà élaborés par les Administrations.

232. — La troisième phase de la procédure s'ouvre alors, avec les négociations internationales proprement dites. A la table des négociations officielles, les représentants du C.N.P.F. et du B.D.I. ne figurent pas. Contrairement par exemple à la pratique helvétique, où les représentants d'entreprises privées sont membres des délégations suisses négociant des conventions fiscales (238). Seuls les membres des deux ministères négocient officiellement. Mais en fait, les représentants patronaux sont constamment en contact avec leurs délégations nationales respectives. Si bien qu'en partie, ils en arrivent sinon à négocier par fonctionnaires interposés, du moins à participer très activement. Un exemple le montre.

A la demande des milieux économiques français, les négociateurs du ministère des finances avaient tenté d'obtenir, l'insertion d'une clause exonérant les résidents, ou les nationaux français, de la contribution exceptionnelle,

---

(238) Ainsi en 1966, lors de la négociation d'une convention de double imposition entre la France et la Suisse, la délégation helvétique comprenait des représentants du *Vorort*, c'est-à-dire le patronat suisse, et des représentants de sociétés tels que le secrétaire général du groupement des holdings industriels suisses et le dirigeant des laboratoires Sandoz.

sur la fortune, prélevée en Allemagne (239). La demande s'était heurtée à une assez grande réticence.

Les négociateurs allemands craignaient qu'un avantage accordé à la France en vienne à s'étendre à d'autres pays. Il s'agissait pourtant pour les industriels français d'une disposition importante. Aussi devaient-ils l'évoquer au sein de la commission mixte C.N.P.F. - B.D.I. Après diverses tractations, les représentants du patronat allemand acceptaient de s'associer à la demande française. Ils intervenaient eux-mêmes, auprès des fonctionnaires de Bonn, pour que satisfaction soit donnée, aux préoccupations françaises. Et effectivement, les négociations officielles reprises, la délégation allemande consentait qu'en « ce qui concerne un résident de la République Française, [les contributions exceptionnelles sur la fortune] ne trouvent à s'appliquer que si ce résident, à la date du fait générateur de la contribution, possédait ou possède la nationalité allemande, sans posséder simultanément la nationalité française » (240).

Autrement dit, si une formule a pu être finalement trouvée, pour tenir compte des préoccupations du C.N.P.F., c'est sans aucun doute l'intervention de cette organisation qui l'a permise.

Plus généralement, compte tenu de l'étroite collaboration entre négociateurs en titre et représentants professionnels, l'élaboration de cette convention du 21 juillet 1959 constitue le modèle d'un texte fiscal entièrement élaboré en association avec les contribuables qu'il va concerner.

Par la suite, la plupart des conventions de double imposition conclues n'ont pas associées aussi étroitement à leur procédure d'élaboration, les organisations professionnelles ou les personnes concernées. Mais tout en allant pas aussi loin que lors du précédent allemand, l'intervention des professionnels, dans la négociation des conventions fiscales, n'en est pas moins une constante aux illustrations multiples.

## 2°) *Les illustrations multiples : l'intervention des contribuables dans l'élaboration des conventions fiscales.*

233. — Si l'on excepte les quelques conventions de double imposition qui ont été conclues par la France sans intervention d'organisations professionnelles, c'est-à-dire essentiellement les conventions fiscales avec la Belgique, Monaco ou la Tunisie, dans le plus grand nombre de cas, des représentants de contribuables concernés sont associés à l'élaboration.

Ces représentants peuvent d'ailleurs ne pas être des organisations professionnelles. Les grandes sociétés françaises interviennent directement auprès

---

(239) Sur cette contribution, cf. Commentaire de la convention franco-allemande destinée à éviter les doubles impositions, ouvrage édité par le C.N.P.F. et le B.D.I., Paris-Cologne p. 226, *in* archives C.N.P.F..

(240) Article 3 du Protocole additionnel à la convention. Sur les conventions fiscales, cf. le répertoire mondial des conventions fiscales internationales, O.N.U., Département des affaires économiques et sociales, Division fiscale.

du ministère des finances. Ainsi, la convention de double imposition avec le Brésil a trouvé en partie son origine dans le désir d'une firme française de pouvoir rapatrier, par des voies clairement définies, les bénéfices retirés entre autres d'un gros marché de gaz hilarant pour le carnaval de Rio (241).

Lorsque l'association de représentants de contribuables, à une négociation internationale, se fait par la consultation d'organisations professionnelles, comme le C.N.P.F., un même schéma procédural se retrouve le plus souvent. Le chef des relations internationales, du Service de la législation fiscale, informe le C.N.P.F. de l'ouverture probable de négociations avec tel pays et demande un exposé des problèmes que les industriels français y rencontrent. Le responsable de la fiscalité internationale du C.N.P.F. contacte les différentes fédérations industrielles intéressées, c'est-à-dire le plus souvent la chimie, le textile, la mécanique et le pétrole. Celles-ci à leur tour entreprennent une enquête auprès de leurs adhérents et les résultats obtenus remontent vers le service fiscal du C.N.P.F..

Là, une ou plusieurs réunions sont organisées, avec les représentants des fédérations et des entreprises particulièrement intéressées. Les problèmes, posés par les relations d'affaires avec les pays concernés, sont inventoriés, les solutions souhaitables sont précisées et, un rapport au contenu concret est en définitive élaboré. Le président de la commission fiscale du C.N.P.F. et l'expert fiscal de cette organisation rencontrent alors le fonctionnaire responsable, pour lui exposer les demandes des patrons français.

Dans la négociation internationale qui s'ouvre ensuite, entre la France et le pays partenaire, le C.N.P.F. n'est pas officiellement associé. Les différents documents des négociateurs ne lui sont pas fournis, qu'il s'agisse des rédactions successives du texte en discussion, ou du texte final, même paraphé ou même signé. Sur ce point, les autorités françaises ont un respect extrême des préséances institutionnelles. Il leur paraîtrait inconvenant que des particuliers connaissent le texte d'une convention fiscale avant que les parlementaires en aient pris connaissance.

Mais en fait, par deux canaux d'informations, le C.N.P.F. peut suivre tout le déroulement d'une négociation. D'abord, les partenaires de la France ne manifestent pas toujours le même formalisme. Si bien que les documents refusés par les négociateurs français peuvent être obtenus des négociateurs étrangers. Cette information par l'étranger a fonctionné ainsi pour les conventions conclues avec la Grande-Bretagne et les Pays-Bas. Ensuite, si la direction générale des impôts refuse de communiquer matériellement les documents, elle accepte d'en indiquer oralement le contenu. Si bien que tout en n'ayant pas le texte français de la convention discutée, en pratique le C.N.P.F. peut suivre toutes les étapes de son élaboration et formuler des suggestions.

---

(241) Dans le cas d'espèce, toutes les entreprises françaises ne tenaient pas à la conclusion de cette convention. Certains redoutaient qu'une convention fiscale entraîne l'échange de renseignements administratifs entre les deux pays.



234. — Cette procédure explique l'influence des représentants de professionnels sur les textes élaborés. Elle s'est ainsi vérifiée pour la convention de 1964 avec le Japon, de 1966 avec le Pakistan, de 1969 avec l'Inde, de 1971 avec le Brésil ou en 1974 encore pour la convention de double imposition, alors en cours de négociation, avec l'Indonésie. Si la convention de 1964, avec le Japon, ne prévoit pas par exemple une procédure d'assistance administrative, entre les Administrations fiscales, c'est semble-t-il à la fois sur la demande expresse des organisations professionnelles et parce que le Japon n'offre pas la réciprocité. De façon plus significative, pour la convention de double imposition avec l'Inde, négociée de 1961 à 1965, le C.N.P.F. et le S.E.P.E.O., c'est-à-dire le *Syndicat d'Etudes pour l'Extrême Orient*, qui regroupe des entreprises implantées dans cette région, ont participé de façon très active à l'élaboration du texte. Sans entrer dans tous les détails des interventions, il suffit de citer certains passages des documents d'archives du C.N.P.F. pour constater la réalité des actions entreprises.

Le 12 février 1962 par exemple, une réunion interne de l'organisation patronale, tenue sur le projet de convention franco-indienne, décidait, « ..., à l'unanimité des personnes présentes, de prendre position contre le projet de convention, si des dispositions formelles n'y étaient pas ajoutées pour préciser, sur le plan de l'application de la fiscalité indienne, les incidences exactes de l'existence en Inde d'un établissement stable... »

Le vœu était aussi émis qu'aucun accord ne soit définitivement établi, avec l'Union indienne, en matière de doubles impositions, si elle ne s'engageait pas à reconnaître la validité des clauses contractuelles, mettant à la charge du client indien l'intégralité des taxes, d'origine indienne, pouvant être appliquées à raison des transactions effectuées dans ce pays par les entreprises françaises ».

A la suite de cette réunion, le C.N.P.F. avait « formulé, auprès des fonctionnaires du ministère des finances, les plus expresses réserves à l'égard du projet de convention franco-indienne ». Selon des renseignements, puisés à une source bien informée, il semblerait qu'en partie cette position reflétait le désir des entreprises françaises. Ayant mis à profit depuis longtemps l'imprécision de la fiscalité indienne, pour « négocier » directement avec les fonctionnaires indiens leurs propres impositions, ces entreprises ne tenaient pas tellement à une convention les faisant sortir d'un brouillard fiscal avantageux.

Le 22 novembre 1962, dans une seconde réunion, le C.N.P.F. examinait « dans quelle mesure il convenait de modifier la position du [12 février]..., compte tenu des intérêts légitimes de certaines entreprises... gênées par l'absence de convention... avec l'union indienne... ».

« De l'avis de la presque totalité des personnes présentes, il [était] convenu d'obtenir des négociateurs indiens des assurances formelles sur deux points. D'une part les incidences exactes de la possession en Inde d'un établissement stable... et, d'autre part, la reconnaissance de la validité des clauses contractuelles mettant à la charge du client indien la totalité des impôts réclamés par le fisc indien.

L'accent [était] mis tout particulièrement sur l'importance [attachée] à cette dernière demande... Et il était décidé que le C.N.P.F. [interviendrait] à nouveau auprès du Ministère des finances afin qu'aucun accord définitif ne soit donné, aux représentants de l'Union Indienne, tant que ceux-ci [n'auraient] pas satisfait aux demandes formulées. Si ces demandes n'étaient pas satisfaites, le projet de convention précédemment élaboré devrait être abandonné. En outre, [il était prévu] que le C.N.P.F. [profiterait]



de ses conversations avec le ministère pour voir si certaines atténuations pratiques ne pourraient éventuellement être apportées aux doubles impositions les plus flagrantes».

De fait, ces interventions du C.N.P.F. furent prises en compte et le durcissement des négociateurs français se traduit dans la prolongation des discussions. En 1964 des aménagements restaient encore à apporter au texte de l'accord.

En prévision de la dernière phase des négociations, commencée le 30 septembre 1964, le Comité de travail du S.E.P.E.O., pour les questions fiscales indiennes, regroupant plus de quatorze entreprises (242), réalisa une dernière série d'interventions auprès du sous-directeur à la D.G.I. responsable de la fiscalité internationale. Il s'agissait de lui faire part des incertitudes, qui subsistaient « dans l'esprit des sociétés françaises, quant à certaines clauses du projet en discussion » (243).

En définitive, si la convention signée consacre la notion indienne très extensive de « *fixed place of business* », au lieu de la définition de « *l'établissement stable* » demandée par les industriels français, conformément au modèle de l'O.C.D.E., la revendication essentielle du C.N.P.F., sur la « reconnaissance de la validité des clauses contractuelles », se trouve indirectement satisfaite. Certes, la convention n'aborde pas le problème. Mais il est tout de même prévu que la taxation en Inde donne lieu, au regard du fisc français, à un crédit d'impôt. Dès lors, même si la validité des clauses contractuelles, mettant à la charge du client indien la totalité des impôts indiens, n'est plus expressément formulée, un résultat pratique comparable est obtenu pour les industriels français par le biais du crédit d'impôt.

235. — Plus directement, la convention avec le Brésil, du 10 septembre 1971, consacre, dans son article 22, une proposition du C.N.P.F. relative au système, aujourd'hui classique, du « *matching crédit* » ou du « *tax sparing crédit* ».

« Si un pays exportateur de capitaux impose les revenus d'origine étrangère et autorise un investisseur à imputer, sur l'impôt dont il est redevable, l'impôt perçu à l'étranger sur ce revenu, une réduction d'impôt accordée par un pays en voie de développement, en vue d'attirer les investissements, a pour effet d'accroître le montant de l'impôt perçu par le pays exportateur de capitaux plutôt que le revenu net de l'investisseur.

La perte de revenu subie par le pays importateur de capitaux vient accroître le revenu du pays exportateur de capitaux.

C'est aussi ce qui se produit... lorsqu'un pays exportateur de capitaux autorise la déduction des impôts payés à l'étranger lors du calcul du revenu imposable. Une façon de résoudre ce problème consiste, pour les pays exportateurs de capitaux, à accorder à leurs contribuables une *imputation*

---

(242) Schneider et Cie, Alsthom, Cie Générale d'électricité, Messageries Maritimes, Banque de Paris et des Pays-Bas, Cie Française des matières colorantes, etc...

(243) Procès-verbal de la réunion de la section « Inde » du S.E.P.E.O., tenue le 23 septembre 1964 au Syndicat national des fabricants de ciments et chaux hydrauliques, archives du C.N.P.F..

*spéciale pour dégrèvement d'impôt* » (244). Cette imputation spéciale, unilatéralement accordée et agissant comme une exemption de revenu, est appelé *tax sparing crédit*.

C'est ce système, déjà unilatéralement appliqué aux revenus provenant des Etats de l'ancienne communauté française, que le C.N.P.F. est parvenu à faire introduire dans la convention franco-brésilienne.

236. — On retrouve aussi son intervention, et celle du S.E.P.E.O., dans la négociation de 1974 pour un accord franco-indonésien de non double imposition, « demandé par plusieurs sociétés industrielles françaises » (245).

L'élaboration de cette convention a amené, fin 1973, un premier échange de vues entre le responsable français de la fiscalité internationale, au Service de la législation, et son homologue indonésien du Trésor. En juillet 1974, le responsable français s'est ensuite rendu pour une semaine à Djakarta où il a rencontré les représentants locaux des sociétés françaises intéressées (246). Avant même d'ailleurs cette rencontre de Djakarta, au cours d'une séance de travail réunie à Paris, le 14 juin 1974, il avait eu des entretiens avec quinze dirigeants d'entreprises membres du S.E.P.E.O. et un représentant du C.N.P.F..

Autrement dit, dès le début de négociations internationales, pour conclure une convention, la collaboration du principal négociateur français et des entreprises concernées est étroitement réalisée. La même observation pourrait être faite pour la plupart des conventions fiscales signées par la France. Par exemple, la convention du 9 septembre 1974, avec la République de Singapour, a été aussi élaborée en associant les entreprises françaises intéressées, c'est-à-dire les succursales des principales banques, une succursale d'Air Liquide, une entreprise textile et des chantiers de montage.

La multiplication d'exemples de ce type présente toutefois moins d'intérêt que la conclusion qui s'en dégage. Dès lors que l'action d'organisations représentatives de contribuables potentiels est manifeste, *il serait inexact d'affirmer que l'élaboration des composantes internationales du statut de contribuable se fait unilatéralement. L'unilatéralité ne caractérise pas plus les sources internationales du statut du contribuable, qu'elle n'exprime la réalité de l'élaboration de la source législative.*

*Celle-ci comme la précédente donne aussi lieu à négociations avec les organisations professionnelles.*

(244) Mesures fiscales pour encourager les investissements privés dans les pays en voie de développement, Rapport du Comité fiscal de l'O.C.D.E. Paris 1965 p. 47. Aussi Conventions fiscales entre pays développés et pays en voie de développement., O.N.U., ST/ECA/110, New York 1969 p. 44.

(245) Exposé du directeur de la fiscalité internationale au Service de la législation, devant la Section Indonésie et la Section industrielle et financière du S.E.P.E.O., 14 juin 1974, archives du C.N.P.F..

(246) Total - Indonésie, Brasseries et glaciers de l'Indochine, Banque de l'Indochine, Banque française du commerce extérieur, etc...

## B. — La négociation de la source législative du statut de contribuable

237. — Bien que les interventions d'organisations professionnelles, dans l'élaboration de lois fiscales, soient presque aussi nombreuses que ces lois elles-mêmes, il est difficile d'en relater avec précision le déroulement. En effet, lors de l'élaboration d'une loi fiscale, les organisations concernées agissent, on l'a vu, sur l'Administration qui élabore l'avant projet sur les politiques qui en arrêtent le projet et enfin sur les parlementaires qui peuvent le modifier par amendements. Il en résulte une dispersion des centres d'actions fiscales qui rend très difficile la reconstitution de toutes les interventions réalisées.

Aussi s'explique qu'en certains cas, les enquêtes menées aient eu de faibles résultats. Tout en révélant l'existence des interventions professionnelles et leur efficacité, elles n'ont pas toujours permis de reconstituer les chaînons intermédiaires (247).

Les exemples en ce sens sont nombreux.

L'élaboration de la loi du 6 janvier 1966, portant extension de la T.V.A. au commerce de détail, a ainsi donné lieu dès le 4 juin 1965, date de présentation du projet gouvernemental à l'Assemblée Nationale, à des interventions importantes et efficaces des organisations professionnelles concernées. C'est le cas de l'assemblée des présidents des chambres de métiers. Lors de la session extraordinaire de l'Assemblée Nationale, les 21, 22 et 23 décembre 1965, elle réussit à faire introduire quatre dispositions favorables aux artisans, concernant notamment le plafond de la décote et la facturation de la T.V.A. pour les bénéficiaires de la franchise et de cette décote (248).

De même, la loi du 2 février 1968, posant les méthodes d'évaluation pour les valeurs locatives cadastrales servant de base à la nouvelle fiscalité locale, reprend pour l'essentiel le projet de loi n° 374, du 30 juin 1967. Mais ce projet s'inspirait déjà du rapport de la commission technique, réunie en 1960, où certaines des parties intéressées par la réforme avaient pu faire entendre leur point de vue (249).

Plus nettement, les dispositions de la loi de finances pour 1970, concernant la T.V.A., sont une application des suggestions faites en 1969 par la commission Deleau (250). Il faudrait citer aussi le régime fiscal de la presse dont les Notes bleues d'information, du ministère des finances, indiquaient elles-même, en 1976, qu'il résultait « d'un dialogue prolongé et constructif avec la profession » (251).

Toutefois l'énumération de ces exemples présente une valeur démonstrative restreinte. Ils permettent de savoir que telle disposition législative est due à l'influence de représentants de contribuables, sans indiquer com-

---

(247) Parfois l'existence de la négociation est révélée par des conclusions de commissaire du gouvernement, cf. en ce sens conclusions sur C.E. 19 déc. 1973, De Wendel, D.F. 1975 comm. 79.

(248) Cf. Lettre circulaire de l'assemblée des présidents adressée le 28 décembre 1965 aux différentes chambres de métiers, archives de l'A.P.C.M. et J.C. Martinez, thèse *op. cit.* tome 4 pp. 103-108.

(249) Sur cette commission, cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* tome 2 p. 347.

(250) Cf. *supra* § 219.

(251) Pour d'autres exemples, cf. J.C. Martinez, *ibidem*, t. 2 pp. 384-385.



ment cette influence s'est exercée au fil de l'élaboration du texte. Or c'est pourtant ce qu'il faudrait connaître.

Sur ce point, l'enquête m'a permis d'établir par le détail la réalité des négociations fiscales pour cinq textes. Il s'agit de l'élaboration de la loi du 30 décembre 1974, instituant un prélèvement conjoncturel ; de la réforme de la patente (252) ; des dispositions fiscales de la loi Royer ; de l'imposition à la T.V.A. du négoce de bétail, par l'article 18 de la loi de finances pour 1971, et enfin de l'extension de la T.V.A. à l'agriculture par l'article 12 de la loi de finances pour 1968. A titre d'illustration d'une négociation de loi fiscale, je ne retiens ici que le dernier de ces cinq exemples (253).

238. — Depuis l'origine, les exploitants agricoles ont été exonérés des taxes sur le chiffre d'affaires, bien qu'ils soient des producteurs et des transformateurs de produits. En 1920, 1936 et 1954, la taxe cumulative, la taxe unique à la production ou la T.V.A. ne les ont que peu concernés. Il y a par conséquent une « *tradition d'exonération de l'agriculture aux taxes sur le chiffre d'affaires* » (254) que la loi du 6 janvier 1966 respectait. Sauf pour les coopératives et les exploitants plus industriels qu'agriculteurs, ce texte de base de la T.V.A. s'en tenait au refus de toujours d'assujettir les paysans aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Mais très vite, sa logique interne allait montrer au monde agricole qu'une exonération de T.V.A. n'était plus un avantage (255). L'essence de la T.V.A. résidant en effet dans la possibilité pour l'assujetti de déduire, de l'impôt à payer sur ses ventes, l'impôt ayant grevé ses achats, en cas d'exonération ce mécanisme de déduction devient impossible. La T.V.A. d'amont ne peut s'imputer sur une T.V.A. d'aval qui n'existe pas. L'agriculture exonérée se trouve dans la situation du consommateur final. Il supporte les taxes qui ont frappé les produits et services, utilisés pour sa production, sans pouvoir ni juridiquement les déduire, ni économiquement les répercuter.

L'exonération pénalisant les agriculteurs, leurs organisations ont demandé l'assujettissement.

Elles l'ont fait, avec d'autant plus de conviction, que la T.V.A. apparaissait comme un facteur de modernisation. On attendait « qu'elle produise dans l'agriculture, comme dans les autres secteurs, les mêmes effets bénéfiques d'incitation à la modernisation » (256).

---

(252) Pour une reconnaissance de l'influence des professionnels du commerce et de l'artisanat en la matière, cf. les déclarations d'un premier ministre, *Le Monde* 5 avril 1979 p. 36.

(253) Pour les quatre autres textes, cf. J.C. Martinez, *op. cit.* tome 2 p. 413 et s.

(254) J. de Gaudusson, *L'Agriculture et les finances publiques* 1970 p. 17.

(255) M. Debré, J.O. Débats Ass. Nat. 18 octobre 1967 : « *les dirigeants agricoles ont finalement constaté que loin d'être le monstre que certains imaginaient, la T.V.A... présentait un intérêt...* » p. 3.668.

(256) *Journal La Croix* 2 août 1967. J. de Gaudusson, *op. cit.* p. 17 ; J.L. Baril, la T.V.A. et l'agriculture, *Paysans* n° 69 décembre 1967 - janvier 1968. Cf. aussi pour tous les textes : « T.V.A. en Agriculture », ministère de l'économie et des finances et ministère de l'agriculture, Imprimerie Nationale 1968. R. Charvin, la T.V.A. dans l'agriculture, *R.S.F.* 1969 p. 421.



Prenant en compte ces deux facteurs, dès la fin 1966 les professionnels ont demandé l'extension de la T.V.A. à l'agriculture. « *C'est donc sous la pression des agriculteurs et par conséquent des intéressés eux-mêmes, que [le Gouvernement] a été conduit à poser le problème de la T.V.A. agricole au début de ... l'année* » 1967 (257).

A cette date, trois séries d'éléments empêchaient toutefois une transposition pure et simple, dans le secteur agricole, d'une taxe dont les règles étaient primitivement prévues pour les activités industrielles et commerciales.

D'abord, la spécificité de l'activité agricole est telle, que l'agriculteur ne peut connaître à l'avance exactement le coût, la quantité ou la valeur de sa production. Lui transposer alors, sans aménagement, un régime de T.V.A. conçu pour le commerce et l'industrie n'était pas possible.

D'autant moins que des contraintes administratives s'y opposaient ensuite. L'agriculture française compte 1.800.000 exploitations très diversifiées. La prise en charge d'un si grand nombre de redevables posait des problèmes de contrôle, qui ne pouvaient être immédiatement résolus. Aussi une extension générale de la T.V.A. n'était pas réalisable. D'ailleurs, les pesanteurs budgétaires ne permettaient pas une modification profonde du régime fiscal de l'agriculture, sous peine de compromettre l'équilibre global des ressources (258).

Ces données de base montraient que l'extension de la T.V.A. à l'agriculture n'était possible qu'en déterminant au préalable un régime particulier. C'est précisément ce que vont faire, de juin à décembre 1967, les représentants des organisations agricoles, le Service de la législation fiscale et le Parlement. Des négociations minutieuses et très serrées, constituant un des meilleurs exemples d'élaboration contradictoire d'une loi fiscale (259), vont conduire en deux étapes à l'article 12 de la loi de finances pour 1968.

La première étape s'est déroulée de juin à août 1967. Le groupe mixte de travail, déjà mentionné (260), élabore le projet d'extension de la T.V.A. à l'agriculture, avec l'article 9 du projet de loi de finances pour 1968 (1°). Soumis dans une deuxième étape au Parlement, à partir d'octobre 1967, ce projet est modifié sous la pression des organisations agricoles pour devenir l'article 12 de la loi promulguée (2°).

### 1°) *L'élaboration du projet d'extension de la T.V.A. à l'agriculture.*

240. — Dans une lettre envoyée le 19 septembre 1966 à M. Laxan, directeur général des impôts, M. G. de Caffarelli demande, au nom de toute

(257) M. Debré, *op. cit.* p. 3676.

(258) Sur tous ces points, cf. le *Rapport sur les travaux de la commission d'études*, chargée d'examiner les problèmes d'application pratique de la T.V.A. à l'agriculture, communiqué à la presse le 23 octobre 1967, archives de la D.G.I. et D.F. 1967.

(259) « A propos de la T.V.A. agricole, de nombreuses réunions ont été tenues avec la majorité, au-delà de la majorité, et avec la profession elle-même. Nous avons même publié un livre blanc. Si vraiment un secteur a été l'objet d'un dialogue, c'est bien celui-là », Secrétaire d'Etat, J.O. Débats Sénat 15 novembre 1967, p. 1309.

(260) Cf. *supra* § 220.

la profession agricole, « de constituer un groupe de travail officieux... qui aurait pour mission d'examiner les principales modalités... de la nouvelle T.V.A. » (261).

La direction générale des impôts ayant donné suite à cette proposition, un groupe d'étude mixte, « *Administration-Profession agricole* », se réunit au ministère des finances du 15 juin au 10 août 1967, au rythme moyen de deux séances par semaine.

Sept grands problèmes sont discutés au cours de ces réunions de travail : le régime des prix, l'assujettissement obligatoire des exploitants agricoles, l'assujettissement par option, le régime simplifié d'imposition, le remboursement forfaitaire, le régime de la ristourne sur le matériel agricole et enfin le régime applicable à l'élevage.

Pour le premier problème, soulevé par les organisations professionnelles, préoccupées de l'incidence de la réforme de la T.V.A. sur les prix des produits agricoles à la production et aux divers stades de la distribution, les précisions apportées par l'Administration fiscale ont montré assez vite aux professionnels que leurs craintes n'étaient pas justifiées.

La deuxième et la troisième séries de questions, relatives à l'assujettissement à la T.V.A., donnent lieu à des solutions qui figureront dans les décrets du 6 février 1968 examinés plus loin (262).

Ce sont donc les quatre autres problèmes qui font l'objet des négociations devant aboutir à l'article 9 du projet loi de finances pour 1968.

Au cours de ces négociations, les positions des parties en présence sont les suivantes (263) :

1 - Les organisations agricoles demandent le bénéfice du régime forfaitaire de T.V.A., assorti de la franchise et de la décote. L'Administration le refuse mais accepte de discuter dans une sorte de contrepartie les modalités d'un régime simplifié.

2 - Lors de la discussion du contenu de ce régime simplifié si un large accord apparaît, l'Administration refuse d'accorder l'octroi de la franchise et d'une décote que réclament les professionnels.

3 - Pour permettre aux agriculteurs non assujettis et non-optants à la T.V.A. de récupérer la T.V.A. ayant grevé leurs achats, l'Administration se propose de leur accorder un remboursement forfaitaire de 1 % de leur chiffre d'affaires. Toutefois, un document dactylographié de quatre feuilles, destinés aux fonctionnaires participant à la négociation, révèle qu'une marge de manœuvre est prévue.

« Il conviendrait de proposer un taux de 1 %, entraînant un coût de 193 millions de F, qui pourrait être porté après négociations avec les organisations agricoles à 1,5 %, soit un coût de 280 millions de F. Le taux de 2 % constitue en tout état de cause un chiffre extrême à ne pas dépasser » (264).

(261) Pour le texte de cette lettre cf. *infra* § 262.

(262) Cf. *infra* § 261 et s.

(263) Cf. Agra France, Actualité politique agricole n° 1050 à 1073 in archives F.N.S.E.A..

(264) Archives Chef de Service, chemise juin 1967. Cf. *infra* § 247. On a là, l'illustration d'une technique de négociation. L'Administration sachant qu'elle va négocier se réserve du lest et prépare les concessions qu'elle fera en cours de discussion. Les fonctionnaires de la D.G.I. disent « se réserver des provisions de bouche »

Les professionnels demandent au contraire de porter ce taux à 6 % et de prévoir des taux sélectifs pour certaines catégories de produits (265).

4 - L'article 22 de la loi du 10 avril 1954, modifié par l'ordonnance du 30 décembre 1958, institue une baisse sur le matériel agricole égale à 10 %. Les organisations agricoles demandent le maintien de cette ristourne, son déplaçonnement et une extension de la liste des matériels y ouvrant droit. L'Administration fiscale envisage la suppression de la ristourne pour ceux qui bénéficient du remboursement forfaitaire. De plus son taux serait abaissé à 6,25 %.

5 - Alors que la loi du 6 janvier 1966 exonère en principe de la T.V.A. les opérations portant sur les animaux vivants, les organisations d'éleveurs demandent l'assujettissement à la T.V.A. pour certaines catégories de ventes. Ces professionnels souhaitent aussi, en plus du remboursement forfaitaire, la suppression de la T.V.A. sur les aliments du bétail. Sur ce dernier point, l'Administration n'est pas d'accord. Quant à l'assujettissement à la T.V.A. des ventes d'animaux vivants, l'Administration est réticente en raison de la difficulté de contrôler les transactions. Elle n'envisage l'assujettissement à la T.V.A. que des seules ventes directes aux abattoirs.

Telles sont les positions des deux parties lorsque commencent en juin 1967 les travaux de la commission mixte.

*Trois mois après, si toutes ces positions ne se sont pas rapprochées, sur un grand nombre de points, des solutions de compromis ont été élaborées. On le constate en reprenant un à un les problèmes abordés, c'est-à-dire le forfait T.V.A. d'abord, le régime simplifié avec remboursement forfaitaire ensuite, et les particularités de l'élevage et de la ristourne sur le matériel agricole enfin.*

242. — *La question du forfait de T.V.A. a été la plus âprement discutée tant la position de l'Administration fiscale a été inébranlable.*

Dès la seconde réunion de la commission mixte, les organisations agricoles demandent que les agriculteurs assujettis à la T.V.A. bénéficient, comme les professions commerciales et industrielles, du régime forfaitaire institué par les articles 19 à 23 de la loi du 6 janvier 1966.

Pour les professionnels, l'imposition à la T.V.A., sur la base du chiffre d'affaires réel, suppose que les agriculteurs optants soient capables d'assumer des obligations comptables complexes. Cette exigence ne peut que freiner l'exercice de l'option et limiter le nombre des agriculteurs assujettis à la T.V.A., même si des organismes relais, tels les coopératives ou les centres de gestion, tiennent les comptes des intéressés (266). Le régime du forfait, au contraire, amènerait la sécurité nécessaire aux rapports de l'agriculture et des services fiscaux. De plus, assorti de la franchise et de la décote, il apporterait aux agriculteurs des avantages qui ne peuvent sans discrimination bénéficier aux seuls commerçant et industriels.

---

(265) P.V. de la réunion du 10 août 1967, sous la présidence de M. Debré, Archives 3 D.

(266) On voit déjà apparaître l'idée des centres de gestion agréés, sept ans avant leur création.



Pour l'Administration fiscale au contraire, les mécanismes du forfait, prévus en matière commerciale, ne sont pas transposables en matière agricole. Mais si en 1967, sur ce point, la position des autorités fiscales paraît très ferme, en fait elle a subi antérieurement une évolution souterraine. En effet, en 1966, l'Administration envisageait d'accorder le bénéfice du forfait aux agriculteurs. Les documents d'archives sont ici des plus nets. Ainsi l'article 9 d'un avant projet de décret, du 9 juin 1966, « fixant les conditions et les modalités de l'option des exploitants agricoles pour l'assujettissement à la T.V.A. », le mentionne expressément (267).

« Les assujettis à la T.V.A., qui sont placés sous le régime forfaitaire, pour la détermination de cette taxe, et sous le régime défini à... [texte à intervenir], pour l'imposition de leurs bénéfices, bénéficient des dispositions de l'article 19 de la loi du 6 janvier 1966 relatives aux petites entreprises », c'est-à-dire la franchise et la décote.

De façon encore plus claire, une note du 28 octobre 1966, rédigée par le Service de la législation de la D.G.I., à l'intention du directeur général, le précise sans restriction.

« L'exercice de l'option fait de l'assujetti volontaire un assujetti soumis aux règles de droit commun... En application de ce principe, ... il bénéficierait du régime du forfait dans les mêmes limites et conditions que les assujettis obligatoires. Le droit à la franchise et à la décote serait ouvert à l'assujetti optionnel dans les conditions de droit commun. »

243. — Toutefois en 1966, si l'Administration envisage l'octroi du forfait, de la décote et de la franchise aux agriculteurs redevables de la T.V.A., c'est en couplant cette mesure avec une imposition des bénéfices agricoles soit au régime réel, soit à un régime de forfait individuel. La note précitée l'indique. « L'agriculteur exerçant l'option, [et donc bénéficiant du forfait de la franchise et de la décote], devra renoncer au régime du bénéfice forfaitaire ». De même, l'avant projet de décret du 9 juin 1966, fixant les caractéristiques des activités qui rendent les agriculteurs redevables de la T.V.A., reprend la disposition dans son article 4.

« Lorsque les profits tirés de l'exercice des activités [de ventes de produits agricoles] sont considérés comme des bénéfices de l'activité agricole, pour l'imposition des bénéfices, l'octroi du régime de la franchise et de la décote, prévu à l'article 19 de la loi du 6 janvier 1966, est subordonné à l'imposition de ces bénéfices dans les conditions prévues à... [texte à intervenir] ».

Précisément parce que ce texte n'est pas intervenu, et que l'idée d'imposition des bénéfices agricoles au forfait individuel ou au réel, a été abandonnée, notamment sur l'intervention de M.E. Faure, ministre de l'agriculture, l'Administration fiscale s'est refusée à octroyer un régime de forfait et de franchise.

Diverses raisons lui permettaient d'ailleurs de justifier son refus. Un document du 26 juin 1967, à l'usage des fonctionnaires participant à la

---

(267) Sur ce décret et sur l'option à la T.V.A., cf. *infra* § 269 et s.



négociation les expose. On y relève, entre autres arguments, que les organisations agricoles semblent méconnaître la nature du forfait relatif aux taxes sur le chiffre d'affaires. Ce forfait est fixé pour deux ans et il n'est pas remis en cause. Or dans le domaine agricole, la fixité des évaluations forfaitaires est incompatible avec les aléas climatiques qui rendent incertaine la valeur globale de la production future. De plus, le forfait existant en matière de T.V.A. est individuel, à la différence du forfait collectif que connaissent les agriculteurs. Il implique des contacts personnels entre l'Administration fiscale et l'agriculteur mal préparé à ces discussions. Introduire par conséquent cette procédure, dans un milieu sociologique qui n'est pas prêt à la recevoir, entraînerait des malentendus et des difficultés.

Pour les éviter, l'Administration se refuse à appliquer le régime du forfait, de la franchise et de la décote, aux agriculteurs qui exerceraient l'option pour la T.V.A.. Bien évidemment, les organisations agricoles ne s'estiment pas convaincues. Si bien que jusqu'aux dernières réunions du groupe de travail, l'accord ne peut se faire.

244. — Le procès-verbal de la séance du 10 juillet 1967 traduit bien cette rigidité des positions respectives.

« M. Delorme, de la D.G.I., explique le refus du forfait par un rappel historique, la nécessité d'une longue expérience, la prudence, la nature particulière de l'activité agricole, tributaire des variations climatiques, et le souci d'alléger la charge des services de l'administration.

— A cet égard, M. Rouvillois, du Cabinet du ministre, fait observer que les difficultés d'établir 1.500.000 forfaits ne sont pas vaines. D'autant plus que la proposition de M. Baril, du C.N.J.A., d'établir un forfait T.V.A. à partir des éléments sur lesquels reposent... les forfaits en matière de bénéfice, n'est pas réalisable. Il est en effet difficile de transposer les mesures du forfait bénéfice dans le domaine de la T.V.A. agricole. Et la possibilité d'instituer un forfait collectif T.V.A. n'existe pas, puisque la T.V.A. est basée sur un chiffre d'affaires réel. Au surplus, l'octroi du forfait entraînerait l'institution d'une franchise et d'une décote qui, selon M. Rouvillois, ne sont pas toujours bonnes dans leur principe.

A tout prendre, le régime prévu est moins sévère qu'il n'y paraît si on remarque qu'à l'origine on avait songé à une option plus « dure », liée à l'imposition aux bénéfices réels. Le nouveau schéma est donc allégé.

— M. Cotton, de la F.N.S.E.A., ne s'estime pas convaincu et voudrait que tout soit mis en œuvre pour arriver à l'objectif primordial : favoriser une mutation de l'agriculture par le biais de l'instrument T.V.A.. Selon lui, les raisons invoquées par M. Delorme ne sont pas sans réponse possible. L'Administration a d'abord une expérience et une connaissance de la réalité, suffisantes pour établir le forfait. Ainsi, dans le secteur viticole, le revenu est bien connu et individualisé. D'autre part, les variations dues aux accidents climatiques étant exactement appréciées en matière d'I.R.P.P., elles ne peuvent être invoquées comme obstacle à l'octroi du forfait.

Surtout, le forfait est si séduisant, en raison des simplifications comptables qu'il comporte, que son refus pourrait emporter peut être un nouveau poujadisme » (268).

---

(268) On a là un exemple des moyens de dissuasion déjà analysés. Le représentant agricole laisse apparaître à demi-mots un possible recours à la violence si satisfaction n'est pas donnée. Peut-être même le procès-verbal atténue la force des propos tenus. On peut le penser car à l'interview un représentant de la F.N.S.E.A. me déclarait : « A certains moments, il y a eu des mots... et vous les imaginez... »

245. — A cette séance, comme aux précédentes et aux suivantes, l'Administration fiscale restant ferme sur sa position, les professionnels ont eu recours à M.E. Faure, ministre de l'agriculture. Le 19 juillet 1967, les présidents de l'A.P.C.A., de la F.N.S.E.A., du C.N.J.A. et de la C.N.M.C.C.A. lui adressent une lettre commune pour lui faire part des points de désaccord qui les séparent de l'Administration (269)

En dépit de l'intervention de M.E. Faure, la direction générale des impôts se refuse à l'octroi du régime forfaitaire. Sur ce point donc, les négociations n'ont pas abouti, apparemment, à un compromis.

L'apparence n'est toutefois qu'en partie exacte.

Impossible sur le terrain du régime forfaitaire, la conciliation a porté sur un autre terrain. *Parce qu'elle n'a pas cru pouvoir céder sur l'octroi du forfait, l'Administration fiscale s'est montrée plus souple, par compensation, dans la discussion d'un régime simplifié de T.V.A. et d'un mécanisme de remboursement forfaitaire.*

Certes la transaction n'a pas été expresse. A l'examen des procès-verbaux de séance, on ne trouve pas mentionné nettement un échange du type : « *Octroi d'un régime simplifié et d'un remboursement forfaitaire en contre partie d'un refus d'un régime forfaitaire* ».

Le compromis a été plus implicite qu'exprimé.

Il semble qu'assez vite les représentants agricoles aient eu le sentiment qu'il ne serait pas possible d'infléchir la position des fonctionnaires quant au forfait. Certains professionnels comme M. Blondel, représentant des Chambres d'agriculture, ont persisté plus longtemps que d'autres dans la revendication du forfait. Mais il est difficile d'apprécier dans quelle mesure les négociateurs agricoles ne s'étaient pas répartis les rôles. Les uns se montrant plus aptes à la conciliation, pendant que les autres maintenaient une attitude dure pour obtenir les plus importantes compensations au moment de l'inévitable renonciation au bénéfice du forfait. Encore que la lecture d'une lettre du 16 juillet 1967, adressée au directeur général adjoint des impôts, par un dirigeant agricole, incite à penser que le front des professionnels n'était pas totalement uni face à l'Administration...

Ces considérations tactiques exceptées, à ce stade des négociations les organisations agricoles se sont pourtant résignées au refus d'un régime forfaitaire. Deux considérations ont joué.

D'abord, l'absence de forfait obligeait la tenue d'une comptabilité plus précise, qui pouvait accroître les vertus novatrices de la T.V.A.. Ensuite et surtout, les craintes que pouvaient susciter ces obligations comptables étaient atténuées par l'octroi d'un régime simplifié comportant de nombreux avantages. *C'est là qu'il y a eu dans une certaine mesure compromis implicite.* Les représentants professionnels ont compensé en partie leur insuccès, sur la

---

(269) Pour des extraits de la lettre, cf. Agra-France, Actualité politique agricole, 22 juillet 1967 n° 1069, Archives F.N.S.E.A.. *A noter le recours à un « allié administratif », supra § 187-188.*

question du forfait, par l'obtention d'un régime simplifié de faveur et un remboursement forfaitaire à des taux avantageux (270).

246. — *Les discussions sur le régime simplifié et le remboursement forfaitaire* ont eu un aboutissement différent selon les questions. La détermination des différentes dispositions du régime simplifié s'est faite sans grande difficulté. Sur ce point, l'Administration avance en cours de discussions des solutions qui conviennent aux professionnels. Les mesures proposées allègent les obligations administratives et comptables des intéressés, en dérogeant sur trois points au droit commun.

Le premier est relatif au fait générateur de l'impôt. Il est constitué, pour les ventes, par les encaissements et non par les livraisons, comme dans le régime de l'industrie et du commerce. Le fonctionnement de la trésorerie des agriculteurs est donc facilité, puisqu'ils ne paient la T.V.A. qu'après en avoir reçu eux-mêmes le montant de leurs clients.

La seconde disposition dérogatoire porte sur la périodicité des déclarations et la liquidation de l'impôt. Un régime spécial d'acomptes, dont la régularisation n'intervient qu'annuellement, est institué. Quant à la troisième dérogation, elle supprime la règle du décalage d'un mois pour la déduction de la T.V.A. d'amont (271).

Sur tous ces points, les représentants professionnels se montrent satisfaits et le contenu du régime simplifié ne fait pas l'objet de longues discussions. A l'exception d'une seule question : *L'octroi de la franchise et de la décote.*

Les organisations agricoles demandent à en bénéficier par analogie avec les commerçants. L'Administration fiscale s'y refuse, en faisant observer que l'octroi de la franchise et de la décote, aux agriculteurs, aboutirait en fait à leur accorder un avantage injustifié. En effet, « si le consommateur final, client du commerçant forfaitaire, doit supporter intégralement la T.V.A. incluse dans le prix de son achat, même si elle est facturée distinctement, il n'en est pas de même du commerçant client du producteur agricole. Ce commerçant transférera la charge de la T.V.A. facturée par l'agriculteur, même si cette T.V.A. facturée n'est pas versée au Trésor. Il en résulte

---

(270) Un document d'archive de la D.G.I. accrédite l'idée de transaction. Intitulé « *Observations consécutives à la réunion du 10 août 1967* », il indique au chapitre « forfait » : Selon les professionnels, le refus du forfait « est préjudiciable aux agriculteurs en ce qu'ils ne pourront se plier aux exigences du régime chiffre d'affaires réel, notamment pour la détermination de ce chiffre d'affaires. *A cet argument, on peut opposer que le fait générateur... sera l'encaissement et non la livraison, ce qui facilitera les opérations comptables...* ». Il y a donc bien l'idée que les éléments du régime simplifié compensent le refus du forfait. En 1973, 279.620 agriculteurs étaient assujettis au régime simplifié T.V.A., alors que 1.907.998 personnes étaient assujetties aux autres régimes, c'est-à-dire réel, réel simplifié et forfait. J.O. débats Sénat, 1<sup>er</sup> juillet 1975, p. 2399, R.M. à la question 16.197 posée à ma demande par M. Ch. Allières, Sénateur de l'Hérault. Pour les chiffres 1977, cf. J.O. débats Sénat 14 décembre 1979, R.M. à la question 30.087 *op. cit.*

(271) C'est un important avantage dont on sait qu'il est réclamé par tous les assujettis. Son extension entraînerait pour le trésor une perte évaluée à 3 milliards de francs, J.O. débats Ass. Nat. 26 juin 1965 p. 2508.

qu'avec la franchise, un agriculteur reçoit de son client, en sus du prix de son produit, une taxe qu'il est censé percevoir pour le compte du trésor mais qu'il sait, en réalité, ne devoir jamais verser à ce dernier » (272).

Là, l'Administration est restée très ferme et les discussions de la commission mixte d'étude n'ont pas abouti à un accord.

247. — Au contraire, pour la mise au point du remboursement forfaitaire, les représentants agricoles sont parvenus à infléchir les positions de départ des hauts fonctionnaires. Le problème se posait en ces termes :

Dès lors que tous les agriculteurs n'opteront pas pour la T.V.A., surtout en l'absence d'un régime forfaitaire, il est nécessaire de trouver un mécanisme permettant aux non-optants de récupérer la T.V.A., supportée sur leurs achats, sous peine d'introduire une discrimination entre les assujettis et les 670.000 non assujettis.

A cet effet, quatre formules ont été envisagées par la commission d'études.

D'abord, le remboursement aux agriculteurs non-optants de certains achats. L'Administration a estimé que ce système entraînerait un coût élevé. L'octroi d'une déduction forfaitaire, au premier acheteur, a été ensuite proposé. Mais cette solution comportait un risque de confiscation par le secteur commercial à son profit. Aussi M. E. Faure suggéra une troisième solution : le transfert par les non-optants, à leurs clients, de la T.V.A. ayant grevé l'ensemble de leurs achats. Cette proposition permettait aux agriculteurs de récupérer 1,3 milliards de T.V.A.. L'Administration fiscale proposa une solution moins onéreuse pour le Trésor avec la formule d'un remboursement forfaitaire. Les non-optants se verraient rembourser un pourcentage de leurs ventes déclarées à l'Administration fiscale.

Très vite, c'est la technique qui a été retenue comme base de discussion. Elle posait toutefois un problème. Celui de l'évaluation de la charge rémanente supportée par les non-optants sur leurs achats (273). Plus précisément, quel pourcentage devait-on fixer pour calculer le remboursement forfaitaire donné par la formule :  $R = (Vente) (X \%)$  ?

Les organisations agricoles ont cherché naturellement à élargir le premier paramètre de la formule, constituant l'assiette du remboursement, et à fixer « x » au niveau le plus élevé. C'est sur la détermination de ce taux qu'une grande partie de la négociation a porté.

La position de l'Administration, au moment où commencent les travaux, est révélée par le document interne déjà cité.

« Le taux de la ristourne doit être tel, que celle-ci soit nettement inférieure au montant moyen des rémanences, estimé à 2,7 % des ventes en moyenne nationale, pour laisser subsister une incitation à l'option. Il conviendrait donc de proposer un taux de 1 %... qui pourrait être porté, après négociations avec les organisations agricoles à 1,5 %... Le taux de 2 % constitue en tout état de cause un chiffre extrême à ne pas dépasser ».

(272) « Observations consécutives à la réunion du 10 août 1967 », Archives Chef du Service.

(273) La charge rémanente désigne la T.V.A. d'amont que supportent les agriculteurs non assujettis, dès lors qu'ils ne peuvent la déduire en aval.



L'Administration se réserve donc une marge de négociation de 1 %, alors que pour les professionnels le montant de « X » devrait être fixé entre 3,50 % et 6 %.

Les discussions qui tendent à fixer un taux de compromis pour la généralité des produits, et un taux plus élevé pour certains secteurs de l'élevage, piétinent jusqu'à la mi-août 1967. Certains procès-verbaux de séances révèlent des pratiques qui sont typiques d'un climat de négociations. Par exemple, lors de la réunion du 24 juillet 1967, M. Cotton, de la F.N.S.E.A., « évoque les informations parues dans la presse selon lesquelles le remboursement, en faveur des non-optants, serait de 2 % sur la totalité de leurs recettes ». M. Lainé, du cabinet du ministre, répond qu'il « ne peut confirmer ces allégations ». Or le document interne précité, montre que *M. Lainé connaissait vraisemblablement la possibilité d'atteindre le taux de 2 %...*

Autant dire que chaque partie ménage ses concessions et cherche à perdre le minimum de terrain.

Le 10 août, lors de la réunion au sommet entre le ministre des finances, M. Debré, le secrétaire d'Etat au budget et les présidents des cinq grandes organisations agricoles nationales, l'Administration reste toujours ferme sur le taux de 1 %. Toutefois, après cette réunion, face « à l'opposition particulièrement nette des professionnels », l'Administration s'apprête à céder. Au moins pour un taux préférentiel à l'élevage. Un document destiné à ses fonctionnaires le révèle.

*« S'il apparaissait nécessaire, malgré les considérations ci-dessus, [s'opposant à la demande des organisations professionnelles], d'octroyer un taux de remboursement préférentiel à l'élevage, il devrait être limité aux secteurs de la volaille et du porc. Le secteur du veau devrait être exclu pour des considérations économiques : nécessité de ne pas favoriser l'abattage des veaux dans le cadre d'un développement souhaitable de l'élevage bovin. La valeur de la production des volailles, auto-consommation comprise, est de 1532 millions de francs et celle du porc de 5.100 millions. Par compensation, on pourrait peut être augmenter le taux de la taxe de circulation sur les viandes porcines.*

*En définitive... octroi d'un taux préférentiel de remboursement au seul profit des volailles et du porc » (274).*

De fait, en septembre 1967, au cours des ultimes réunions de la Commission d'études, le taux de remboursement forfaitaire est porté à 3 %, pour les productions de volailles et de porcs, et à 2 % pour les autres produits comme le souhaitaient les professionnels.

Mais sur le champ d'application de ce remboursement, les représentants agricoles ne peuvent faire adopter leurs demandes.

Pour eux, le remboursement doit être calculé sur toutes les recettes, que l'acheteur soit ou non assujetti. C'est-à-dire que la plupart des ventes d'agriculteur à agriculteur, et les ventes directes aux consommateurs, doivent donner droit au remboursement. De même en matière d'élevage, toutes les ventes d'animaux doivent aussi entrer en compte pour le calcul du remboursement. L'Administration s'y oppose en faisant valoir deux arguments.

---

(274) « Observations consécutives à la réunion du 10 août 1967 », *op. cit.*

Technique et économique. Techniquement, « le remboursement... étant une mesure compensatoire de l'assujettissement réel à la T.V.A., son régime doit être calqué sur le régime de celui-ci. Or ne peuvent être assujettis à la T.V.A. que les ventes d'animaux à des assujettis à la T.V.A.. Ne peuvent donc bénéficier du remboursement... que les mêmes ventes, aux mêmes assujettis à la T.V.A. ». Economiquement, « lorsque l'agriculteur vend à un non assujetti, donc au détail, il calcule le prix de son produit par référence au prix du commerce en incluant la T.V.A. composant ce dernier. Transférant ainsi la charge de l'impôt au consommateur, comme le fait le commerçant, il ne peut prétendre en obtenir le remboursement d'une fraction ».

Pourtant, malgré cet insuccès, sur ce terrain de l'assiette du remboursement forfaitaire, les organisations agricoles ont tout de même obtenu, par la négociation, certaines modifications favorables. C'est même sur ces questions que l'efficacité de leur action a été la plus marquée. Pour les autres problèmes en discussion par contre, c'est-à-dire le régime de la ristourne sur le matériel agricole et les particularités de l'élevage, leur participation a eu des résultats plus modestes.

248. — *Les organisations agricoles demandent le maintien de la baisse sur le matériel agricole*, instituée par l'article 22 de la loi du 10 avril 1954, et l'extension de la liste des matériels assurant droit à cette ristourne (275).

L'Administration s'y oppose. L'assujettissement à la T.V.A. entraîne la perte du droit à la ristourne, comme l'octroi du remboursement forfaitaire conduit à supprimer cet avantage. Toutefois, à l'issue des travaux de la commission d'études, si « les organisations professionnelles n'ont pas accepté la réduction de taux » (276), un minimum de compromis est élaboré. Pendant une période transitoire, qui s'étendra jusqu'au 1<sup>er</sup> octobre 1968 et qui couvre pratiquement en paiements l'ensemble de l'année 1968, les exploitants agricoles, ayant droit au remboursement forfaitaire, bénéficieront du cumul des deux mesures afin de permettre les adaptations nécessaires.

249. — *Quant aux problèmes de l'élevage*, ils se posent en amont et en aval du mécanisme de T.V.A..

« En amont, les organisations professionnelles, [comme la confédération nationale de l'élevage], demandent que les aliments du bétail soient livrés en suspension de taxe. Cette formule permettrait aux fabricants d'aliments d'effectuer leur propre déduction... et aux agriculteurs de ne pas avoir à supporter le poids de cette taxe.

En aval, la loi pose comme règle générale l'exonération de la T.V.A., pour les opérations de vente, de commission et de courtage portant sur des animaux vivants dont les viandes sont passibles de la taxe de circulation. Mais la loi prévoit que les exploitants agricoles, et eux seuls, pourront renoncer à cette exonération. Sous réserve d'être assujettis pour l'ensemble de leurs activités.

---

(275) Cette ristourne est due à un projet de M. E. Faure, ministre des finances en 1954. Il avait fait « admettre la déduction des T.C.A., des impôts ayant grevé l'investissement. Parallèlement, étant donné que l'agriculture ne payait pas de T.C.A., on l'a fait bénéficier d'un remboursement forfaitaire sur l'achat de ses biens d'équipement », cité par M. V. Giscard d'Estaing, J.O. Débats Ass. Nat. 18 oct. 1967 p. 3675.

(276) Lettre circulaire de la F.N.S.E.A. aux présidents des fédérations départementales 16 août 1967, archives F.N.S.E.A..

Les organisations professionnelles... demandent que des assouplissements soient prévus et permettent l'application de la T.V.A., dans trois hypothèses. D'abord pour les ventes d'animaux sur pieds, faites par l'intermédiaire de coopératives. Ensuite pour les naisseurs groupés qui vendent des animaux, en vue de leur engraissement, à d'autres groupements d'agriculteurs. Enfin pour les ventes réalisées en vif par des opérateurs normalement assujettis à la T.V.A., tels que les chevillards » (277).

Aux demandes des professionnels, concernant la suppression en amont de la T.V.A. sur les aliments du bétail, l'Administration oppose trois considérations.

« Si pour l'élevage, par rapport aux autres productions agricoles, la rémanence de l'impôt s'accroît (278), l'accroissement ne porte que sur une rémanence qui était somme toute très inférieure à celle concernant les autres productions agricoles. Si cette dernière demeure inchangée, il ne semble donc pas que l'accroissement de la première soit tel qu'elle en devienne plus élevée.

A l'intérieur même de l'élevage, tous les secteurs ne supportent pas un même taux d'accroissement de rémanence. Si celui-ci est évidemment très net pour les volailles et les porcs..., dont une forte proportion est élevée industriellement, c'est-à-dire à base de produits d'achats, il n'en est pas de même pour la production des viandes de cheval, de bœuf et de mouton... Enfin, une détaxation en amont des aliments de bétail pourrait en fait profiter davantage aux fabricants qu'aux éleveurs... » (279).

Pour ces différentes raisons, l'Administration s'est refusée ici au compromis. En revanche, sur les règles d'application de la T.V.A. aux éleveurs, les professionnels ont obtenu les assouplissements souhaités. Une lettre circulaire de la F.N.S.E.A., aux fédérations départementales, indique d'ailleurs le 16 août 1967 que dans le cadre de l'exonération de principe, posée par l'article 8 de la loi du 6 janvier 1966, les organisations d'éleveurs ont obtenu des dérogations « acceptables pour la profession ».

250. — Si bien qu'au total, à la fin des travaux de la commission d'étude « Administration-Profession », les résultats de la négociation, s'inscrivent dans le tableau qui suit.

---

(277) Agra-France n° 1071 ; Agra-France 26 août 1967 n° 1073, archives F.N.S.E.A..

(278) Sur la rémanence, cf. *supra* § 247 note 273.

(279) Observations... *op. cit.*

NEGOCIATIONS DU PROJET D'ARTICLE 9,  
FUTUR ARTICLE 12 DE LA LOI DE FINANCES POUR 1968

| <i>Demandes des organisations agricoles</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | <i>Propositions de l'Administration fiscale</i>                                                                                                                                                                                                                                          | <i>Projet de loi de finances pour 1968 : article 9</i>                                                                                                                                                                                                          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Régime forfaitaire des petites entreprises                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Refus                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Pas de régime forfaitaire.                                                                                                                                                                                                                                      |
| Bénéfice de la franchise et de la décote comme pour les petites entreprises                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Refus                                                                                                                                                                                                                                                                                    | II 5°... les exploitants... assujettis à la T.V.A. sont soumis à... la loi... du 6 janvier 1966. Toutefois les articles 19 à 23 de la dite loi (concernant la franchise et le forfait) ne leur sont pas applicables.                                            |
| Régime simplifié d'imposition comportant 5 avantages :<br>1) Déclaration annuelle du C.A. et non mensuelle.<br>2) Acomptes trimestriels et non mensuels.<br>3) Pas de décalage d'un mois dans les déductions.<br>4) Fixation du fait générateur lors de l'encaissement et non lors de la livraison.<br>5) Bénéfice de la franchise et de la décote comme les petites entreprises. | Octroi d'un régime comportant 4 avantages :<br>1) Déclaration annuelle du C.A. et non mensuelle.<br>2) Acomptes trimestriels et non mensuels.<br>3) Pas de décalage d'un mois dans les déductions.<br>4) Fixation du fait générateur lors de l'encaissement et non lors de la livraison. | II. <i>Les exploitants agricoles assujettis à la T.V.A. bénéficient d'un régime simplifié d'imposition comportant les quatre premiers avantages demandés. Mais pas de franchise et de décote.</i>                                                               |
| Remboursement forfaitaire pour les non-optants à un taux :<br>— de 3 à 6 % en général ;<br>— majoré pour certains secteurs tels que les œufs, les volailles, les porcs et les ventes d'animaux vivants passibles de la taxe de circulation.                                                                                                                                       | Remboursement forfaitaire pour les non-optants à un taux de 1 % sans prévoir de taux préférentiel.                                                                                                                                                                                       | I. Un remboursement forfaitaire est institué...<br><br>— son taux est fixé à 2 %,<br><br>— il est porté à 3 % pour les volailles et les porcs.                                                                                                                  |
| Maintien de la baisse sur le matériel agricole et déplafonnement de son taux.                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Suppression de la baisse sur le matériel agricole pour les assujettis et les bénéficiaires du remboursement. — le taux de la baisse est ramenée de 10 % à 6,25 %                                                                                                                         | III. 1) Les dispositions... relatives à la baisse sur le matériel agricole sont abrogées à compter du 1 <sup>er</sup> octobre 1968. <i>A titre transitoire le taux est ramené à 6,25 % pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1968 au 30 septembre 1968.</i> |
| Livraison des aliments de bétail en suspension de taxe.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Refus                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Pas prévue                                                                                                                                                                                                                                                      |



Si l'on compare la colonne 1 et 3 de ce tableau, on observe que pour être apparemment limités, ces résultats, inscrits en italiques, ne sont pas moins favorables aux agriculteurs. De façon générale, les discussions ont favorisé un mûrissement du problème de la T.V.A. agricole. Sur des points précis, elles ont même conduit à des éléments de compromis. Ainsi, *pour le remboursement forfaitaire, les positions se sont rapprochées et les organisations agricoles ont obtenu là l'essentiel de leur succès.*

Mais au moment où s'ouvre la discussion parlementaire, elles cherchent surtout à faire adopter un amendement leur accordant le bénéfice de la franchise et de la décote, et à étendre le champ d'application du remboursement forfaitaire.

## 2°) *La discussion du projet d'extension de la T.V.A. à l'agriculture.*

251. — Le projet de loi de finances pour 1968 est envoyé le 2 octobre 1967 à la commission des finances de l'Assemblée Nationale. Au cours de sa première séance d'examen, la commission adopte l'article 9 en l'amendant toutefois sur l'intervention de la F.N.S.E.A.. La ristourne sur le matériel agricole est maintenue, pour les bénéficiaires du remboursement forfaitaire, mais en s'imputant sur les sommes reçues à ce dernier titre.

Dans une seconde lecture, tenue à la demande du gouvernement, la commission enregistre trois projets d'amendements, déposés par le ministre des finances, qui consacrent à deux exceptions près les positions des organisations professionnelles.

— L'assiette et le taux du remboursement forfaitaire sont modifiés. Le taux, qui était de 2 % pour l'ensemble des produits, est porté à 3 % pour les œufs et les animaux dont les viandes sont passibles de la taxe de circulation. A 4 %, jusqu'à l'expiration du V<sup>e</sup> plan, pour les volailles et les porcs dès lors qu'ils sont commercialisés par l'intermédiaire de groupements de producteurs (280).

— Des dispositions, permettant aux éleveurs de bénéficier du remboursement forfaitaire, sont introduites, alors que dans le régime précédemment envisagé ils se trouvaient exclus du remboursement.

— Le bénéfice de la ristourne, sur les matériels agricoles, est maintenu durant trois ans, pour les exploitants qui n'auraient opté ni pour l'assujettissement ni pour le remboursement forfaitaire (281).

En dépit de ces modifications favorables, les organisations professionnelles ne relâchent pas leur action espérant accroître leur avantage en séance.

252. — Les possibilités de réussite sont d'autant plus grandes que l'atmosphère générale au Parlement est en leur faveur. Ainsi, à la séance du 12 octobre, consacrée à la discussion générale du projet, M. J. Duhamel reprend l'idée d'étendre le système du forfait, de la franchise et de la

---

(280) Texte de l'amendement in J.O. débats Ass. Nat. 17 oct. 1967 p. 3672.

(281) Amendement n° 106, J.O. op. cit. p. 3678.

décote à l'agriculture (282). Dès ce stade des discussions, l'action des organisations professionnelles, pour faire amender le projet gouvernemental, est si forte, qu'il apparaît à toutes les parties que l'article 9 va être un terrain de grande bataille. Ministre de l'économie et des finances, M. Debré demande la réserve de cet article. Il n'arrive donc en discussion qu'à la séance du 17 octobre. Durant ces cinq jours, le Président de la République et le ministre des finances essaient d'assurer la discipline de vote des deux groupes de la majorité. « Travaillés » par les interventions des représentants agricoles, les parlementaires républicains indépendants et V<sup>e</sup> République sont en effet réticents à voter l'article 9 du projet.

Un compromis est pourtant élaboré entre le gouvernement et les parlementaires de la majorité. Il tient dans les trois amendements, déposés par le ministre des finances en commission, et confirmés encore par M. Debré, le matin du 17 octobre, dans la discussion avec les commissaires.

Au début de l'après-midi, M. Debré va s'assurer à l'Assemblée Nationale du soutien de la majorité. Nombre de ses membres se « montrent angoissés » (283), pris entre le nécessaire soutien au gouvernement et les interventions très fortes des représentants de la profession agricole pour que soit amendé ou rejeté le texte gouvernemental. La tension est d'autant plus grande que l'opposition à l'article 9 n'émane pas de la seule opposition de gauche. Les centristes du groupe progrès et démocratie sont aussi pour une large modification, dans le sens demandé par la profession. M. J. Poudevigne fait ainsi remarquer que l'application du remboursement forfaitaire, au taux proposé par le gouvernement, ne permet aux agriculteurs de récupérer que 900 millions de francs de T.V.A.. Alors que si tous les agriculteurs optaient pour la T.V.A. ils récupéreraient 1.500 millions de francs. La différence traduit pour ce député l'insuffisance des taux de remboursement forfaitaire (284).

253. — C'est toutefois sur le problème du forfait et de la franchise que toute la bataille porte, par la volonté des professionnels agricoles.

De façon inattendue, compte tenu du compromis réalisé entre le gouvernement et la majorité, *M. Giscard d'Estaing dépose en fin d'après-midi un amendement introduisant le système du forfait.*

« Les exploitants agricoles, ayant opté pour la T.V.A. et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 500.000 francs, pourront bénéficier... d'un régime forfaitaire d'imposition. Les conditions d'établissement de ce forfait seront définies dans le projet de loi des finances pour 1969... ».

*Elu d'une région rurale active, M. Giscard d'Estaing a été sensible aux arguments de la profession. On peut donc porter avec vraisemblance son amendement au crédit de l'action des professionnels. Mais à l'Assemblée*

(282) J.O. débats Ass. Nat. 12 octobre 1967 p. 3567.

(283) L'expression est de M. Aimé Paquet J.O. Débats Ass. Nat. 18 octobre 1967 p. 3666. M. Duffaut : « nos collègues de la majorité ont été bouleversés torturés par les dispositions de l'art. 9 », p. 3671.

(284) J.O. débats Ass. Nat. *op. cit.* p. 3658.

Nationale, pas plus que lors des discussions directes avec la profession, le ministre des finances n'est disposé à se rendre à « la mythologie du forfait » (285). Elle conduirait à instituer, comme pour la fiscalité directe, un « forfait collectif par région » que les commerçants et artisans ne tarderaient pas à revendiquer.

Toutefois cette intransigeance sur le forfait s'accompagne, en compensation, d'une plus grande souplesse à l'égard d'autres dispositions de l'article 9.

254. — Le dialogue que les professionnels mènent, par députés interposés, conduit à deux amendements gouvernementaux favorables à la profession. Le bénéfice du remboursement forfaitaire est d'abord étendu aux ventes d'animaux vivants passibles de la taxe de circulation (286). Un aménagement est ensuite apporté à la suppression de la ristourne. Elle est maintenue pour une période de 3 ans.

En dépit de ces concessions, le 18 octobre 1967 l'article 9 est repoussé par l'Assemblée Nationale à 2 voix de majorité. « Le mécontentement du monde paysan et les manifestations de protestation ont amené un certain nombre de députés de la majorité à voter contre » (287).

Les organisations agricoles ont certes déjà infléchi la position gouvernementale, mais leur objectif reste l'obtention du forfait et surtout de ses corollaires que sont la décote et la franchise. A cet égard, leur tactique est celle du pire. Elles dramatisent la situation pour tenter de « désemperer » la courte majorité gouvernementale issue des élections de mars 1967. Juste un jour après le rejet de l'article 9, les quatre grandes organisations publient le communiqué menaçant déjà cité comme moyen de dissuasion.

*« ...Le gouvernement créerait une situation d'une gravité exceptionnelle si dans la loi de finances il n'était pas prévu, pour l'application de la loi du 6 janvier 1966, de réelles possibilités d'option pour un grand nombre d'agriculteurs, par un système de forfait et de décote, et pour les non assujettis de compensations équitables » (288).*

La tactique s'avère efficace. Après de nombreuses transactions, et un compromis réalisé entre M. G. Pompidou et les bureaux des deux groupes de la majorité (289), le gouvernement dépose à l'Assemblée Nationale, le 10 novembre, un amendement qui est en fait une nouvelle rédaction de l'article 9.

255. — Par rapport au premier texte gouvernemental, le nouveau projet introduit quatre modifications techniques et une innovation importante : l'octroi de la décote et de la franchise.

— La première modification concerne la baisse sur le matériel agricole. La ristourne est maintenue pour les agriculteurs qui le désirent. L'agriculteur qui veut

---

(285) J.O. débats Ass. Nat. *op. cit.* p. 3669.

(286) J.O. débats Ass. Nat. *op. cit.* p. 3673.

(287) J.O. Sénat 15 novembre 1967 p. 1305.

(288) Cf. *supra* § 203.

(289) Cf. *Le Monde* 9 novembre 1967.

modifier sa situation pourra opter, avant le 1<sup>er</sup> octobre 1968, pour le remboursement forfaitaire. En outre, les agiculteurs pourront jusqu'au 1<sup>er</sup> octobre 1969 exercer une sorte de droit de repentir. S'ils considèrent que le remboursement forfaitaire leur est plus favorable, ils pourront le revendiquer rétroactivement au 1<sup>er</sup> janvier 1969.

— Les taux les plus élevés du remboursement forfaitaire sont étendus. Le taux de 3 %, et éventuellement celui de 4 %, se trouve désormais applicable à tous les animaux de basse-cour (290).

— Le champ d'application du remboursement forfaitaire est étendu, là encore, dans le sens souhaité par la profession. Le remboursement s'applique à la première cession des animaux vivants faite à un exploitant agricole qui les revend, soit à l'exportation, soit en vue de l'abattage, à un redevable de la taxe de circulation sur les viandes.

— Le régime d'imposition de la première année d'assujettissement est assoupli.

— Enfin et surtout, si le forfait est toujours refusé, pour les raisons qu'exposaient déjà les hauts fonctionnaires de la commission d'étude, *le bénéfice de la franchise et de la décote est accordé en principe.*

Sur ce point, le paragraphe VII de l'article 8 bis reprend la suggestion contenue dans l'amendement de M. Giscard d'Estaing. Il prévoit que « la loi de finances pour 1969 précisera les modalités selon lesquelles les exploitants, assujettis à la T.V.A..., bénéficieront d'un régime de franchise et de décote ».

256. — Discuté en séance, ce nouvel article ne soulève plus d'objection majeure. M. Giscard d'Estaing dépose simplement un sous-amendement pour faciliter les conditions du maintien de la ristourne en faveur des coopératives d'utilisation de matériel agricole. Ce sous-amendement adopté, le gouvernement demande à l'Assemblée Nationale de se prononcer par un seul vote sur son texte. Et le vote est positif.

*Les revendications de la profession étant satisfaites pour l'essentiel sur le terrain du remboursement forfaitaire, de la ristourne et de la franchise, il ne reste aux organisations agricoles qu'à obtenir le bénéfice du forfait.*

Elles s'y emploient devant le Sénat où l'article 8 bis, ancien article 9, est discuté le 15 novembre 1967.

Là, inquiète de « cette sorte de révolte... des milieux agricoles (291), et répercutant les demandes transmises par la profession, la commission des affaires économiques et la commission des finances adoptent chacune deux amendements. L'un introduit le régime forfaitaire et l'autre propose d'étendre dès 1968 le bénéfice de la franchise.

« La loi de finances pour 1969 comportera un système d'imposition à la T.V.A. adapté à l'agriculture, à partir des critères établis pour chaque département, par région naturelle selon les types de production et d'exploitation ». « Toutes ces dispositions, [relatives à la franchise et à la décote],

---

(290) La modification est due à un amendement de M. Bault de la Marinière qui à l'instigation des professionnels, avait proposé le 17 octobre 1967 de substituer aux mots « les œufs, les volailles » les mots « les produits de basse-cour ». J.O. Débats Ass. Nat. 18 octobre 1967 p. 3672.

(291) R. Blondelle, J.O. débats Sénat, 15 novembre 1967 p. 1303.



seront applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1968 et donneront lieu, le cas échéant pour les agriculteurs assujettis en 1968, soit à restitution, soit à régularisation sur les acomptes provisionnels de 1969.

Pour maintenir la « cohérence du texte adopté par l'Assemblée Nationale, le gouvernement demande un vote bloqué sur l'article 8 bis, à l'exclusion de tout amendement. Le Sénat répond en rejetant l'article. Mais les organisations agricoles ayant obtenu d'ores et déjà les concessions majeures attendues, leurs interventions ne revêtent plus de caractère d'ultimatum. Il est manifeste, pour chacun des parlementaires, que leur demande en faveur du forfait ne constitue plus qu'un prolongement de l'élan précédent (292). L'action fiscale volontaire et déterminée s'apaise en une action de routine.

Dans ce climat de décripation, la commission mixte paritaire réunie s'en tient à l'article 8 bis adopté par l'Assemblée Nationale. En seconde lecture, après application de l'article 44 alinéa 3 de la Constitution, l'Assemblée Nationale adopte l'extension de la T.V.A. à l'agriculture, avec l'ensemble du projet de loi de finances pour 1968. Après le rejet de ce projet par le Sénat le 8 décembre, l'Assemblée Nationale finit par l'adopter définitivement, en vertu de l'article 45 alinéa 4 de la Constitution. L'article 8 bis y compris (293).

257. — Si l'on fait alors le bilan, depuis le 10 novembre et après un mois d'action constante auprès des parlementaires comme du gouvernement, les organisations agricoles ont obtenu au Parlement ce qu'elles n'avaient pu gagner durant les travaux de la commission « Administration-Profession ». Conformément à leur demande :

— *La ristourne sur le matériel agricole est maintenue et un régime transitoire est créé pour les optants au remboursement forfaitaire.*

— *Les taux du remboursement forfaitaire sont relevés et le champ d'application de celui-ci est étendu aux animaux de basse-cour et surtout à la première cession d'animaux vivants, dont les viandes sont passibles de la taxe de circulation.*

— *Enfin, un régime de franchise et de décote est prévu à partir de la loi de finances pour 1969 (294).*

Si bien que de l'ouverture des négociations en juin 1967, à l'adoption définitive le 8 décembre de l'article 8 bis futur article 12 de la loi des finances pour 1968, le succès progressif de l'action des organisations agricoles est manifeste.

258. — Un autre exemple de cette efficacité de l'action agricole pourrait s'observer aussi avec l'élaboration de l'article 18 de la loi de finances

(292) Un fonctionnaire de l'Assemblée Nationale me dira, au cours de l'interview, « La psychologie des professionnels se résumait dans l'expression : « On ne sait jamais... ! Les parlementaires redoutent tant les représailles électorales, que dans ce climat le forfait peut passer ».

(293) J.O. débats Ass. Nat. 8 déc. 1967 p. 5759.

(294) L'article 17.I de la loi du 27 décembre 1969 codifié à l'article 298 bis A du C.G.I., introduit ce régime. Cf. pour sa discussion à l'Assemblée Nationale, Le Monde 26 octobre 1968 p. 7.

pour 1971 (295). Relatif à l'extension de la T.V.A. au négoce de bétail, cet article a été obtenu par les professionnels en six mois de discussions de mars à août 1970. Alors que le 23 décembre 1969, dans une lettre à M. Caffarelli, président de la F.N.S.E.A., M. V. Giscard d'Estaing, ministre des finances, se montrait réservé face à un assujettissement à la T.V.A. du négoce de bétail, un an plus tard, par négociation fiscale (296), les contribuables intéressés obtenaient cet assujettissement obligatoire (297).

259. — Une semblable efficacité de la négociation pourrait se retrouver encore dans la réforme de la patente et l'élaboration des articles « d'orientation fiscale » de la loi Royer (298). Mais la multiplication des exemples ne ferait que confirmer. Presque toujours, une loi créant ou aménageant un impôt fait l'objet de compromis qui peuvent porter, à la fois ou uniquement, sur le champ d'application, l'assiette, la quotité ou le recouvrement.

Dans l'hypothèse la plus fréquente, où le compromis législatif ne satisfait pas les contribuables concernés, l'action fiscale est reprise au stade des mesures d'application. C'est-à-dire lors de l'élaboration des textes de source administrative.

Les organisations professionnelles essaient d'obtenir là ce qu'elles n'ont pu obtenir dans la discussion législative. La négociation de la source législative du statut de contribuable se poursuit et se complète donc par une négociation des sources administratives de ce même statut.

### C. — La négociation des Sources administratives

260. — L'influence des contribuables dans l'élaboration des sources administratives du droit fiscal est très marquée. Bien au-delà de la négociation des *textes réglementaires*, avec les décrets et les arrêtés (1°), elle joue même pour la mise au point des *documents internes*, depuis les instructions ou les monographies jusqu'aux imprimés de déclarations (2°).

#### 1°) *La négociation des textes réglementaires*

Alors que selon l'opinion traditionnelle, « le mode d'élaboration des décrets n'est consultatif que dans un sens très limité » (299), l'observation montre une réalité fiscale contraire. Le nombre des décrets négociés est en

(295) Sur cette lettre, cf. Archives F.N.S.E.A. et J.C. Martinez, thèse *op. cit.* p. 415.

(296) Sur ces négociations, cf. J.C. Martinez, *op. cit.* p. 413 à 418.

(297) Ces dispositions sont codifiées à l'article 173 bis de l'annexe 2 du C.G.I. et à l'article 257 - 4° bis et 4° ter du C.G.I..

(298) Sur le rôle de l'Assemblée permanente des chambres de métiers et des organisations de l'artisanat, dans l'élaboration de la loi Royer, cf. Rapport de la commission spéciale de l'Assemblée Nationale, J.O. Doc. Ass. Nat. n° 640, t. 1 annexe p. 59. Aussi J.C. Martinez, thèse *op. cit.*, t. 2 pp. 437 à 469.

(299) E.N. Suleiman, L'administrateur et le député, R.F.S.P. 1973 p. 752.

fait presque aussi grand que le nombre des décrets eux-mêmes (300). J'en donnerai un seul exemple avec les textes du 6 février 1968 portant application de la T.V.A. à l'agriculture (a). La remarque vaut d'ailleurs aussi pour les arrêtés dont l'élaboration ne peut quasiment être que contradictoire (b).

a) *L'élaboration contradictoire des décrets : L'exemple des décrets portant application de la T.V.A. à l'agriculture.*

261. — L'article 12 de la loi de finances pour 1968, dont on a déjà examiné l'élaboration contradictoire, étendait la T.V.A. à l'agriculture. Sur les points qu'il abordait, il s'en remettait à des décrets en Conseil d'Etat pour préciser les conditions de son application. Pour les questions qu'il ne traitait pas, comme celle de l'option à la T.V.A., le recours aux décrets était encore plus nécessaire. Ces décrets ont été pris au cours de l'année 1968 après avoir été élaborés en commun par le Service de la législation de la D.G.I. et les représentants des agriculteurs (301).

Pour deux de ces décrets, pris le 6 février 1968 et concernant respectivement l'assujettissement obligatoire et le régime de l'option à la T.V.A., j'ai reconstitué les différentes étapes de leur mise au point. A partir des archives de l'Administration fiscale et de la F.N.S.E.A., on voit se dessiner avec précision le contenu (« 2 ») et l'organisation (« 1 ») des négociations qui ont conduit à leur élaboration.

1 - *L'organisation des négociations*

262. — Tout a commencé par une lettre du 19 septembre 1966 envoyée par M. G. de Caffarelli, président du Conseil de l'agriculture française, à M. Laxan, directeur Général des Impôts.

Monsieur le directeur général,

Nous avons déjà eu l'occasion de vous entretenir des inquiétudes que suscite, dans les milieux agricoles, la mise en œuvre, à partir de 1968, des dispositions de la loi du 6 janvier 1966 portant réforme de la T.V.A.

Nous savons que vos services préparent activement les décrets d'application de cette loi, et notamment ceux qui concernent l'agriculture.

Sans doute des contacts ont-ils été déjà pris, à ce propos, avec certains de vos collaborateurs, mais ils n'ont eu, jusqu'alors, qu'un caractère occasionnel. Le conseil de l'agriculture française, qui regroupe plusieurs organisations nationales agricoles (F.N.S.E.A. - C.N.J.A. - C.F.C.A. - F.N.Cr.A. et F.N.M.A. et C.N.M.C.C.A.) et dont j'assume la présidence, m'a chargé de vous demander de constituer un groupe de travail officieux auquel participeraient nos techniciens, et qui aurait pour mission d'examiner les principales modalités pour l'agriculture, de la nouvelle T.V.A..

J'espère que vous voudrez bien donner suite à cette demande et, avec mes remerciements, je vous prie, Monsieur le directeur général, d'agréer l'expression de mes sentiments les plus distingués.

Le président : G. De Caffarelli

(300) Pour des exemples de décrets négociés, parfois sur l'invitation même de la loi, cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 2 pp. 480-489. R.S.F. 1967 pp. 603-606.

(301) Décrets 68-115 et 116 du 6 février 1968 ; 68-331 du 5 avril 1968 ; 68-831 et 832 du 24 septembre 1968 ; in J.O. 8 février, 13 avril et 25 septembre 1968.

Cette proposition des agriculteurs a rencontré un terrain favorable. L'examen des archives laisse à penser que l'Administration envisageait aussi une étude contradictoire des conditions d'extension de la T.V.A. à l'agriculture.

A la fin d'une note de sept pages, préparée le 28 octobre 1966 par le Service de la législation de la D.G.I., « pour monsieur le directeur général », on trouve esquissé en cinq points « le schéma de la procédure qui pourrait être suivi pour l'élaboration du décret en Conseil d'Etat, sur l'assujettissement des agriculteurs à la T.V.A. :

- « 1. Etablissement d'un projet de décret...
2. Approbation par le Cabinet du ministre.
3. Transmission de ce texte à l'agriculture, pour un examen par les services des deux départements.
4. Refus, pour des motifs budgétaires, d'envisager dans l'immédiat une détaxation supplémentaire des produits utilisés par l'exploitant.
5. *En avril 1967, examen du système, qui aurait reçu l'accord du ministère de l'agriculture, au sein d'un groupe d'étude réunissant des professionnels. Une lettre donnant cette précision pourrait être adressée rapidement à monsieur de Caffarelli ».*

Ce schéma a été suivi et le groupe de travail constitué en juin 1967. Son objet : « étudier l'application de la T.V.A. à l'agriculture » (302). Réuni pour la première fois le 15 juin 1967, il constitue le cadre des négociations pour des partenaires travaillant avec méthode.

263. — *S'agissant des partenaires de la négociation*, du 15 juin au 10 août, le groupe de travail a été composé de techniciens. Aussi bien pour l'Administration fiscale que pour les organisations agricoles. Ce n'est qu'à la réunion du 10 août 1967, destinée à faire le point, que la composition est devenue politique. MM. Debré, Boulin et E. Faure, pour les finances et l'agriculture, ont rencontré alors les présidents des organisations agricoles. (303).

Mais pour les réunions habituelles, sous la présidence de M. Dupont Fauville, directeur du cabinet, ou de M. Rouvillois, membre du cabinet, les représentants de huit organisations professionnelles retrouvent divers hauts fonctionnaires venus de la D.G.I., de la direction des prix, de l'I.N.S.E.E. et du ministère de l'agriculture (304). Si l'on prend l'exemple de la première réunion, le procès-verbal de séance donne une composition de vingt et un membres. Neuf représentent les organisations professionnelles, cinq représentent le cabinet du ministre des finances, cinq autres sont des hauts fonctionnaires du commerce intérieur, de la prévision ou des impôts, un vient du ministère de l'agriculture et le dernier du F.O.R.M.A..

---

(302) Cf. *supra* § 220 et 240.

(303) Agra-France, Actualité politique agricole, parle de « rencontre au sommet », 22 juillet 1967 n° 1069.

(304) A.P.C.M., F.N.S.E.A., C.N.J.A., C.F.C.A., C.N.M.A.C.C.A., U.N.I.A., F.N.S.I.A., C.N.C.A..



264. — Cette première réunion, du 15 juin 1967, est toute entière consacrée à fixer *une méthode précise de travail*. Les participants y arrêtent un programme en trois points, proposé par les fonctionnaires et accepté par les professionnels :

« Incidence de la réforme, sur tous les achats de l'agriculture, sur la base de la comptabilité nationale ; étude des secteurs particuliers ; environnement agricole, c'est-à-dire relations avec les commerçants et les pouvoirs publics. »

Il est décidé que les organisations agricoles auront l'initiative dans la discussion. C'est à elles qu'il échoit de faire des propositions. Les réunions, d'une heure trente environ chacune, sont prévues à un rythme bi-hebdomadaire. Le lundi à 15 h. 30 et le jeudi à 15 h. Chaque réunion, tenue toujours sous la présidence d'un fonctionnaire, examine des questions bien précises préalablement fixées. Par exemple, lors de la 9<sup>e</sup> réunion du lundi 24 juillet 1967, le programme de la réunion du jeudi 27 juillet était fixé en cinq points dont l'assujettissement obligatoire des agriculteurs, les modalités pratiques du remboursement forfaitaire et le problème de l'élevage.

Au fil de l'avancement des débats, il est distribué aux membres du groupe des notes de synthèse, sur l'état des travaux déjà réalisés, des documents d'information et la « nouvelle rédaction du projet de décret, établie compte tenu notamment des observations faites par les professionnels » au cours des séances précédentes (305). Ainsi à la 10<sup>e</sup> séance, le 27 juillet, une nouvelle rédaction du projet de décret, sur l'assujettissement obligatoire, est distribuée aux membres du groupe. Les résultats de travaux complémentaires, effectués par quelques membres de la commission, sont aussi parfois distribués. C'est le cas à la réunion du 13 juillet où est examiné une étude faite par le représentant de l'A.P.C.A., en collaboration avec le ministère de l'agriculture, sur le problème des rémanences (306). Le même jour est mis en distribution une note de M. Paillet, de la direction générale du commerce intérieur et des prix, relative à l'incidence de la T.V.A. sur les prix réglementés des produits agricoles ».

En plus de ces réunions, consacrées à l'examen d'études particulières ou de points précis, d'autres séances sont réservées à l'analyse critique de l'état obtenu dans la rédaction des projets de décrets. Il en est ainsi à la 3<sup>e</sup> réunion, le 26 juin 1967 et à celle du 17 juillet. La discussion a porté sur « l'avant-projet de décret fixant les caractéristiques des activités qui rendent les agriculteurs redevables de la T.V.A. » (307).

Cet examen, conduit par articles et paragraphes, est très technique. Il descend jusqu'aux plus infimes détails. On discute par exemple les notions de « consommateurs », de « vente sur les marchés à place fixe... », de « moyens publicitaires importants » ou celle de « conditionnement ».

Tenues dans un climat généralement courtois et constructif, en dépit de la fermeté des représentants de la puissance publique et de « l'âpreté des

---

(305) Archives Chef du Service, chemise 27 juillet 1967.

(306) Sur cette charge rémanente, cf. *supra* § 247.

(307) Archives Chef du Service, Chemise 26 juin 1967.

*discussions* » (308), ces séances ont permis d'examiner sept grands problèmes qui constituaient tout le contenu des négociations.

## 2 - Le contenu des négociations

265. — L'application de la T.V.A. à l'agriculture se heurtait à certaines données de base déjà signalées. Sur ce fond de contraintes, tenant à la spécificité de l'activité agricole ou aux impératifs budgétaires et administratifs, des problèmes se posaient. Ceux qui concernaient le régime simplifié d'imposition, le remboursement forfaitaire, le régime de la ristourne sur le matériel agricole et l'élevage, ont fait l'objet de solutions figurant à l'article 12 de la loi de finances pour 1968, dont l'élaboration a déjà été étudiée (309).

Restaient les trois questions relatives au régime des prix et surtout à l'assujettissement obligatoire et par option des exploitants agricoles.

Sur la première question, les organisations agricoles se sont préoccupées très tôt de l'incidence de la réforme de la T.V.A. sur les prix des produits agricoles à la production. Dès le 19 août 1965, ce problème était abordé par les dirigeants de l'agriculture, à propos de la discussion du projet de loi portant réforme des T.C.A., qui devait devenir la loi du 6 janvier 1966. Un rapport des archives de la F.N.S.E.A. le montre. A l'aide de tableaux statistiques, il chiffre l'incidence de la T.V.A. sur les charges d'exploitation et sur les revenus agricoles. Plus généralement, les professionnels redoutent que l'augmentation de la charge fiscale, pour certains produits comme le pain, le lait ou les fruits, soit supportée en définitive par les agriculteurs.

266. — Exposées au sein du groupe de travail, ces préoccupations des professionnels ont été assez vite apaisées par les discussions. Tout en admettant que la réforme fiscale modifierait la charge supportée par certains produits, l'Administration posait un principe de neutralité. La réglementation des prix ne devait pas avoir pour conséquence d'affecter la rémunération hors taxe des producteurs et distributeurs. Des études sectorielles faites pour les vins, les fruits et légumes, le beurre ou la viande montraient que les systèmes de réglementation de prix, envisagés pour après le 1<sup>er</sup> janvier 1968, éviteraient les interférences sur les prix à la production. Aussi, le 16 août 1967, dans une lettre circulaire adressée aux présidents des Fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles, pour faire le bilan des travaux du groupe d'étude, M. G. Cotton écrivait sur la question des prix et de la T.V.A. :

« La doctrine officielle est la suivante : les prix actuels... sont considérés comme prix hors taxe. Après le 1<sup>er</sup> janvier 1968, la T.V.A. sera donc prise « en dehors ». Pour les secteurs de produits à prix réglementés..., ces prix seront majorés de la T.V.A.. *Cette position nous donne satisfaction* ».

---

(308) L'expression figure dans un procès-verbal de réunion. L'interview, 7 ans après, d'un représentant agricole suggère qu'à certaines séances la tension a été élevée avec des propos marqués de vivacité, cf. *supra* § 244 note 268.

(309) Cf. *supra* § 238 à 257.

Ce problème n'ayant pas soulevé de difficulté majeure, c'est sur les deux autres questions qu'a porté une grande partie de la négociation. Chacune d'elles, *assujettissement obligatoire des exploitants agricoles* et *assujettissement par option* faisant l'objet d'un avant projet de décret particulier, il faut examiner séparément le déroulement des discussions qui les concernent.

267. — *Les discussions sur l'assujettissement obligatoire des exploitants agricoles* ont conduit au décret 68-115 du 6 février 1968. Il devait préciser, en vertu de l'article 4-1-2° de la loi du 6 janvier 1966, les caractéristiques des activités qui rendent les agriculteurs redevables de la T.V.A.. L'article 4-3 de cette loi prévoyait aussi que ce décret en Conseil d'Etat devait être pris après avis des organisations professionnelles. C'est précisément ce qui a été réalisé au sein de la commission d'études.

Les discussions y ont été très dures, surtout pour le régime d'assujettissement obligatoire. Les agriculteurs, on l'a vu, réclamaient le bénéfice du forfait et de la décote à une Administration qui le refusait (310). Pour les conditions de l'assujettissement en revanche, les positions se sont rapprochées facilement. Le débat s'est situé avant tout sur un terrain technique.

La position de départ de l'Administration fiscale est révélée par l'avant-projet de décret du 9 juin 1966 fixant les caractéristiques des activités qui rendent les agriculteurs redevables de la T.V.A.. Les critères prévus pour l'assujettissement obligatoire sont restrictifs. L'Administration entend lui donner une portée limitée. La T.V.A. ne devrait s'appliquer qu'aux transactions qui sont exercées dans des conditions comparables à celles utilisées dans le circuit commercial. *Autrement dit, seuls quelques 5000 agriculteurs seraient concernés, sur les 1 800 000 exploitations très diversifiées que compte l'agriculture française.* Ce petit nombre de cas d'assujettissement concernerait les ventes au détail de produits agricoles et les ventes de produits agricoles transformés ou conservés par les grosses exploitations.

268. — Cette position initiale de l'Administration apparaît acceptable aux organisations agricoles. Une note de la F.N.S.E.A. à usage interne, datée du 5 juillet 1967, l'indique. On y lit au chapitre des « opérations rendant les agriculteurs assujettis obligatoires » : « *L'Administration est très proche de nous* ».

Dans ces conditions, les discussions ont surtout servi à clarifier quelques termes de l'avant-projet de décret et à introduire des modifications plus de technique que de fond. On le constate en comparant dans le tableau des pages suivantes le texte de l'avant-projet du 9 juin 1966 le procès-verbal de son examen, article par article, à la réunion du 17 juillet 1967, le texte du 10 octobre 1967 et le texte officiel du 6 février 1968.

D'un texte à l'autre, les modifications sont en définitive minimales et toutes orientées vers une restriction de l'étendue de l'assujettissement obligatoire.

---

(310) Cf. *supra* § 242 et 246.

Par exemple à l'article 1<sup>er</sup> « a », alinéa 4, de l'avant projet de 1966, les produits vendus supportaient la T.V.A. s'ils étaient « *conditionnés ou présentés sous une marque* ». Dans le texte de 1967 et 1968, les représentants professionnels ont exigé une condition plus restrictive de l'assujettissement. Les produits vendus doivent être « *conditionnés et présentés sous une marque* ». De même à l'article 1 « a » alinéa 2, l'intervention des professionnels pour demander la substitution de l'adverbe « *exclusivement* » à l'adverbe « *spécialement* », restreint encore le champ d'application de l'assujettissement obligatoire. Cette restriction a constitué l'objet principal de la discussion en la matière. A cet égard, une question de M. Caffarelli, à la réunion au « sommet » du 10 août 1967, l'illustre bien. L'accord étant fait sur les critères de l'assujettissement obligatoire, le président de la F.N.S.E.A. demande : « *L'Administration fiscale appliquera-t-elle d'une façon restrictive les critères retenus ?* ».

On voit bien poindre ici l'inquiétude d'une extension de l'assujettissement lors de l'application des textes. Inquiétude apaisée par M. Debré, soulignant que « *l'Administration est sensible au fait qu'elle entre dans une ère nouvelle de rapports avec les agriculteurs*. Elle désire que ses rapports soient les meilleurs. A la limite, la jurisprudence empêcherait tout débordement de l'Administration » (311).

La préoccupation des dirigeants agricoles a rencontré la volonté de l'Administration fiscale. Pour des raisons tirées des difficultés du contrôle, le fisc ne tenait pas non plus à étendre le nombre des redevables de la T.V.A. agricole. Ainsi s'explique la rapidité de l'accord. Par contre, dans le débat sur l'assujettissement par option, les positions des deux parties ont été moins simples à concilier.

---

(311) Archives du bureau D. 3, procès-verbal de la réunion du 10 août 1967 p. 5.



**ELABORATION DU DECRET SUR L'ASSUJETTISSEMENT OBLIGATOIRE A LA T.V.A.**  
(Influence des organisations agricoles)

| 9 juin 1966                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 17 juillet 1967                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 10 octobre 1967                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 6 février 1968                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Avant projet de décret relatif aux agriculteurs obligatoirement assujettis</p> <p>Vu l'avis émis par les organisations professionnelles.</p> <p><i>Article 1<sup>er</sup> :</i> Sont passibles de la T.V.A. les opérations ci-après réalisées par les exploitants agricoles :</p> <p>a) Ventes de produits agricoles en l'état ou après transformation réalisées :</p> <p>— soit sur les marchés à place fixe, avec l'aide d'un personnel spécialement affecté à ces ventes ;</p> <p>— soit dans un magasin ou une installation spécialement agencé pour la vente aux consommateurs.</p> | <p>Examen de l'avant projet de décret (procès-verbal de réunion)</p> <p><i>Article 1<sup>er</sup> :</i></p> <p>a) Que faut-il entendre par « personnel spécialement affecté à ces ventes » ?</p> <p>Supprimer « aux consommateurs ». Préciser par instruction la notion de « magasin ou d'installation spécialement agencé. » Cas particulier des ventes effectuées dans les « foires expositions ». Ce critère pourrait être associé à celui qui vise, dans l'alinéa suivant, les moyens publicitaires importants.</p> | <p>Projet de décret relatif aux agriculteurs obligatoirement assujettis</p> <p>Vu l'avis émis par les organisations professionnelles.</p> <p><i>Article 1<sup>er</sup> :</i></p> <p>a) Ventes de produits agricoles réalisées :</p> <p>— soit sur les marchés à place fixe avec l'aide d'un personnel exclusivement affecté à ces ventes ;</p> <p>— soit dans un magasin ou une installation agencé pour la vente ;</p> | <p>Décret relatif aux agriculteurs obligatoirement assujettis</p> <p>Vu l'avis émis par les organisations professionnelles.</p> <p><i>Article 1<sup>er</sup> :</i></p> <p>a) Ventes de produits agricoles réalisées :</p> <p>— soit sur les marchés à place fixe, avec l'aide d'un personnel exclusivement affecté à ces ventes ;</p> <p>— soit dans un magasin ou une installation spécialement agencé pour la vente ;</p> |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>9 juin 1966</p> <p>Avant projet de décret relatif aux agriculteurs obligatoirement assujettis</p>                                                                                                                                                                                                                | <p>17 juillet 1967</p> <p>Examen de l'avant projet de décret (procès-verbal de réunion)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <p>10 octobre 1967</p> <p>Projet de décret relatif aux agriculteurs obligatoirement assujettis</p>                                                                                                                                                                                                                                                             | <p>6 février 1968</p> <p>Décret relatif aux agriculteurs obligatoirement assujettis</p>                                                                                                                                                                                                   |
| <p>— soit à l'aide de moyens publicitaires importants ou par l'entremise de représentants ou placiers, dès lors que les produits vendus sont conditionnés ou présentés sous une marque.</p>                                                                                                                         | <p>M. Cotton demande que soit précisé le terme de « <i>marque</i> ». Le label n'est pas une marque ainsi que le nom conféré à une fleur. Pour la marque il convient de retenir la réglementation en vigueur en matière de propriété commerciale. La dernière ligne est rédigée ainsi qu'il suit : « <i>produits vendus sont conditionnés et présentés sous une marque</i> ».</p>                                                                                                                                                                   | <p>— soit à l'aide de moyens publicitaires importants ou par l'entremise de représentants ou placiers, dès lors que les produits vendus sont conditionnés et présentés sous une marque.</p>                                                                                                                                                                    | <p>— soit à l'aide de moyens publicitaires relevant des usages commerciaux ou avec le concours de représentants ou placiers lorsque ces produits sont vendus sous un conditionnement et présentés sous une marque.</p>                                                                    |
| <p>b) Ventes de produits agricoles transformés ou conservés, lorsque les opérations de transformations ou de conservation nécessitent des <i>installations, agencements ou matériels importants, de la nature de ceux qui sont utilisés</i>, pour les mêmes opérations, par des industriels ou des commerçants.</p> | <p>b) L'examen de ce paragraphe donne lieu à une discussion générale tendant à faire préciser la rédaction de l'expression « <i>agencements ou matériels importants, de la nature de ceux qui sont utilisés</i>... ». Confrontation avec le texte de l'article 4 - 1.2° de la loi. En définitive pas de modification. M. Cotton pense que l'on pourrait fixer une liste des activités ou opérations spécifiquement agricoles qui ne seraient pas obligatoirement assujetties : aviculteurs, accoueurs, séchage et coloration des fleurs etc...</p> | <p>b) ... lorsque les opérations de transformation, de préparation et de mise en conserve, nécessitent des installations, agencements, ou matériels importants, de la nature de ceux qui sont utilisés, pour les mêmes opérations, par des industriels ou des commerçants et qu'elles n'entrent pas dans les usages habituels et normaux de l'agriculture.</p> | <p>b) ... lorsque l'intéressé utilise pour les opérations de transformation, de préparation ou de mise en conserve, des installations, agencements ou matériels importants, de la nature de ceux dont se servent, pour les opérations semblables, les industriels ou les commerçants.</p> |

269. — *Les discussions sur l'assujettissement par option des exploitants agricoles* ont conduit à un autre des décrets du 6 février 1968. Le décret 68-116. Là encore, la loi du 6 janvier 1966 en prévoyait l'élaboration, dans son article 5-1-3°, avant que le groupe de travail s'y consacre.

Sur la préparation de ce texte, la note du 28 octobre 1966, rédigée par le Service de la législation fiscale, indique la position initiale de la direction générale des impôts.

« Les services ne peuvent pas faire face à l'imposition de plusieurs centaines de milliers de contribuables nouveaux, au surplus situés en zone rurale. *L'exercice de l'option doit donc être freiné par des conditions sévères.*

Les exploitants agricoles exerçant l'option seraient soumis aux règles générales applicables à toutes les autres catégories d'optants, avec quelques aménagements secondaires. En outre, *ils devraient renoncer au régime fiscal forfaitaire et opter pour l'imposition selon le réel...*

Les règles générales, applicables à tous les assujettis à la T.V.A. sur option, sont dictées par 3 principes conformes à la logique et à l'équité :

- 1 - L'exercice de l'option doit être strictement règlementé et entouré de certaines contraintes...
- 2 - L'exercice de l'option fait de l'assujetti volontaire un assujetti soumis aux règles de droit commun... Au plan de l'opportunité administrative, *il n'est pas souhaitable [en effet] d'encourager la pratique de l'option.*
- 3 - Enfin l'option ne doit être ouverte que pour des produits ou service non exonérés par la loi...

En application de ces principes, les assujettis volontaires devraient respecter les obligations générales suivantes :

- 1 - *L'option serait irrévocablement valable pour une durée de 5 ans et renouvelable par tacite reconduction.*
- 2 - *L'option serait obligatoirement globale et vaudrait de plein droit pour l'ensemble des activités de l'assujetti...* Cette seconde disposition est très importante dans le domaine agricole. A défaut, on risque de voir l'agriculteur bloquer son option sur certains secteurs de son exploitation, par exemple sur les produits livrés à... des industries..., et ouvrir ainsi en pure perte pour le Trésor, par le jeu de la décote et de la franchise, des droits à déductions à leurs acheteurs.
- 3 - Le redevable optionnel serait soumis aux obligations de droit commun relative à l'assiette, au paiement et au contrôle de l'impôt...

Pour les relations entre l'assujettissement à la T.V.A. et l'imposition des revenus tirés de l'exploitation agricole, deux considérations doivent prévaloir :

— L'assujettissement à la T.V.A. entraîne obligatoirement la tenue d'une comptabilité complète : *l'imposition sur la base d'un revenu forfaitaire à l'hectare ne se justifie donc plus.*

— Comme dans le droit commun, l'octroi de la franchise et de la décote doit être subordonné à l'établissement d'un forfait de bénéfice basé sur les mêmes éléments que le forfait de T.V.A. *L'agriculteur exerçant l'option devra donc renoncer au régime du bénéfice forfaitaire (à l'hectare)...*

*Une telle condition constitue déjà un frein efficace à l'option.*

Dans la perspective de la réforme de l'impôt sur le revenu... :

— au-delà de 500.000 F... l'exploitant agricole devrait opter pour l'imposition sur le bénéfice réel ;

— en deçà de ces limites, le droit commun serait le régime forfaitaire tant au regard de la T.V.A. que de l'impôt sur le revenu ;

— *le régime forfaitaire retenu pour l'imposition des bénéfices serait un régime de forfait individuel...*

Il est évident ici que pour l'Administration fiscale l'étendue de l'option doit être sévèrement limitée. D'où la subordination de l'option, pour la

T.V.A. à un régime de forfait individuel dans l'imposition des bénéfices agricoles.

270. — Pour les organisations agricoles, ces perspectives étaient naturellement inacceptables. *Il fallait à leur sens dissocier l'imposition à la T.V.A., qu'elles réclamaient, de la réforme de l'imposition des bénéfices agricoles qu'elles redoutaient.* La dissociation opérée, l'option pour la T.V.A. devait être facilitée. D'abord par les conditions de son exercice, ensuite par le régime qu'elle offrirait, c'est-à-dire forfait, franchise et décote. Sur ce dernier point, les négociations ont déjà été étudiées (312).

Reste le premier point : L'exercice de l'option. L'Administration veut le restreindre. La profession veut le faciliter. Le 19 mai 1967, dans un communiqué, la F.N.S.E.A. demande que le plus grand nombre possible d'agriculteurs soit en mesure d'opter pour l'assujettissement à la T.V.A.. Elle fait remarquer qu'en écartant un grand nombre de petits exploitants, on court le risque d'isoler le secteur agricole (313).

Toutes les discussions vont tendre à rapprocher ces deux positions initiales.

Au cours des premières séances de travail commun, l'Administration expose les sept conditions qu'elle propose pour l'exercice de l'assujettissement volontaire.

- « 1. Option globale entraînant l'application obligatoire de la T.V.A. à l'ensemble des opérations réalisées par les intéressés.
2. Option d'une durée de 5 ans et irrévocable pendant cette durée.
3. Non application de la T.V.A. aux ventes d'animaux réalisées par les « naisseurs » c'est-à-dire les exploitants agricoles qui livrent des animaux provenant de leurs exploitations à d'autres exploitants.
4. Respect des règles imposées aux autres assujettis en matière de comptabilité, de facturation, de vérification.
5. Suppression de la ristourne sur le matériel agricole.
6. Assujettissement à la T.V.A. d'après le chiffre d'affaires réel.
7. Obligation pour l'agriculteur optant à être imposé à l'impôt sur le revenu d'après le bénéfice réel. »

Cette dernière condition, posée par l'article 8 de l'avant projet de décret du 9 juin 1966 (314), a soulevé d'emblée l'opposition du monde agricole. Elle menaçait d'être si violente que le ministre des finances l'a très vite abandonnée. Sur l'intervention notamment de M. E. Faure (315).

(312) Cf. *supra* § 242 et s.

(313) Le même jour, les chambres d'agriculture, la mutualité agricole et les jeunes agriculteurs effectuent une démarche auprès de M. Debré, pour soutenir un point de vue semblable. Le 3 juin une lettre dans le même sens est envoyée à M. E. Faure, ministre de l'Agriculture, cf. Ch. de Brie et Charpentier, thèse *op. cit.*, t. V p. 211.

(314) Article 8 : « Les personnes qui deviennent assujetties à la T.V.A., en application du présent décret, et dont le montant annuel du C.A. excède les limites prévues pour l'octroi du régime forfaitaire..., sont soumises de plein droit, pour l'imposition de leurs bénéfices, aux dispositions des articles 69 et suivants du C.G.I. relatives à l'imposition d'après le bénéfice réel... »

(315) Cf. *supra* § 188.



271. — Dès le 5 juillet 1967, dans une note de la F.N.S.E.A. faisant le point des premières discussions, la dissociation de l'option T.V.A. et de l'imposition des bénéfices agricoles est indiquée : « *M. Debré a renoncé à la condition qui aurait obligé l'agriculteur optant à être imposé à l'impôt sur revenu d'après le bénéfice réel* ».

Les quatrième, cinquième et sixième conditions, concernant le régime applicable aux optants, la suppression de la ristourne et le refus d'un régime d'imposition forfaitaire, ont fait l'objet de discussions et de compromis entérinés par l'article 12 de la loi de finances pour 1968, examiné précédemment (316).

C'est donc les seuls débats intervenus sur les trois premières conditions de l'Administration que j'examine ici.

La globalité de l'option, qui la fait porter, selon le projet de l'Administration, sur l'ensemble de l'activité de l'exploitant agricole, ne soulève pas d'opposition véritable des professionnels. Les procès-verbaux de séances ne mentionnent pas de discussions particulières et la comparaison sur ce point, des différentes étapes de la rédaction du décret, ne montre pas de différences de fond.

| Avant projet de décret                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Projet de décret                                                                                                                                                                                                       | Décret                                                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9 juin 1966 : Article 4<br><br>L'assujettissement à la T.V.A. des fermiers, métayers, colons partiaires ou propriétaires exploitants, dans les conditions prévues par les art. 5 - 1 - 3° et 8 - 4 de la loi du 6 janvier 1966, entraîne l'application obligatoire de cette taxe à l'ensemble des opérations réalisées par les intéressés. | 10 octobre 1967 : Article 4<br><br>Les personnes qui ont exercé l'option prévue à l'article 5 - 1 - 3° de la loi du 6 janvier 1966 sont obligatoirement assujetties à la T.V.A. pour l'ensemble de leurs opérations... | 6 février 1968 : Article 6<br><br>Les personnes qui ont exercé l'option prévue à l'article 5 - 1 - 3° de la loi du 6 janvier 1966 sont obligatoirement assujetties à la T.V.A. pour l'ensemble de leurs opérations... |

Au contraire, sur les deux autres conditions, il y a eu débat et conciliation.

272. — Dans sa première rédaction de juin 1966, le projet de décret prévoit que l'autorisation « *d'appliquer la T.V.A., aux livraisons d'animaux vivants...*, est limitée aux ventes d'animaux livrés directement à l'abattage ». Autrement dit, les « naisseurs », qui vendent des animaux à des exploitants agricoles qui les engraisent, ne sont pas autorisés à appliquer la T.V.A..

(316) Cf. *supra* § 242 et s..

Cette restriction s'explique par le souci d'éviter la fraude. Lors de la discussion du 10 juillet 1967, M. Delorme expose l'argument. Lorsque la vente d'animaux vivants se fait « directement à des abatteurs redevables de la taxe sur la circulation des viandes et de la T.V.A. », l'Administration dispose de procédés de contrôle (317). Mais pour les ventes entre exploitants, l'identification des animaux peut être difficile à faire et l'opération difficile à contrôler. Surtout si le paiement n'est pas effectué par chèque ou virement. D'où l'exclusion de T.V.A. posée par l'article 2 de l'avant-projet.

Pourtant, les représentants des organisations agricoles désirent étendre, à un nombre d'éleveurs le plus élevé possible, l'autorisation de payer la T.V.A. (318). Le problème des « naisseurs » est posé.

A la séance du 10 juillet 1967, M. Rougie, du ministère de l'agriculture, indique simplement qu'une étude sera faite par son ministère. Le 27 juillet, lors de la 10<sup>e</sup> réunion, M. Baril du C.N.J.A. repose le problème. Il demande « que soit envisagée la possibilité d'option pour les éleveurs d'animaux maigres qui font des livraisons à des engraisseurs lesquels destinent les animaux à des abatteurs » (319). A la séance du 10 août, le ministre des finances admet qu'il « y a un problème de l'élevage ». Mais une solution n'est pas encore arrêtée. Le 16 août, dans la lettre circulaire de M. Cotton, citée plusieurs fois, la F.N.S.E.A. croit pouvoir dire que « *l'Administration admettrait que la T.V.A. s'applique... aux ventes effectuées par les naisseurs à des engraisseurs dans le cadre de groupements* ». Mais le projet de décret du 10 octobre 1967, transmis le 15 décembre au directeur général des impôts par M. J. Mespoulhes sous-directeur du Service de la législation, ne prévoit pas la possibilité pour les naisseurs de solliciter l'autorisation d'appliquer la T.V.A. aux livraisons d'animaux (320).

273. — C'est entre le 15 décembre 1967 et le 6 février 1968 que cette possibilité a été introduite dans le texte définitif. Elle a fait suite aux tractations plus larges intervenues au moment de la discussion parlementaire du futur article 12 de la loi de finances pour 1968. On peut penser que la possibilité d'assujettissement à la T.V.A., octroyée aux naisseurs, a été une des compensations au refus d'un régime d'imposition forfaitaire (321). Quoiqu'il en soit, sur ce point l'action des professionnels a été positive. Le tableau suivant le montre.

---

(317) Archives chef du Service, chemise 10 juillet 1967.

(318) Cf. *supra* § 258.

(319) Archives Chef du Service, Chemise 27 juillet 1967.

(320) Sur cette autorisation cf. loi 6 janvier 1966, article 8-4.

(321) Sur ce refus cf. *supra* § 242 et 253. Sur les autres compensations, cf. *supra* § 245, 254, 255 et 257.

## ETENDUE DE L'ASSUJETTISSEMENT A LA T.V.A. SUR OPTION

| Avant projet de décret<br>du 9 juin 1966                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Projet de décret<br>du 10 octobre 1967                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Décret<br>du 6 février 1968                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><i>Article 2</i><br/>Les personnes citées à l'article 1<sup>er</sup> peuvent solliciter l'autorisation, prévue à l'article 8-4 de la loi susvisée, d'appliquer la T.V.A. aux livraisons d'animaux vivants.<br/>Cette autorisation peut également être sollicitée par les éleveurs qui nourrissent leurs animaux principalement avec des produits d'achat...<br/><i>Dans tous les cas, cette autorisation est limitée aux ventes d'animaux livrés directement à l'abattage.</i></p> | <p><i>Article 2</i><br/>Les fermiers métayers et les propriétaires... peuvent solliciter l'autorisation, prévue à l'art. 8-4 de la loi du 6-1-66, d'appliquer la T.V.A. aux livraisons d'animaux vivants...<br/>Cette autorisation peut également être sollicitée, par les éleveurs qui nourrissent leurs animaux principalement avec des produits d'achats.<br/><i>L'autorisation est limitée aux ventes d'animaux livrés à l'exportation ou en vue de l'abattage.</i></p> | <p><i>Article 2</i><br/>L'autorisation, prévue à l'article 8-4 de la loi du 6-1-66..., d'appliquer la T.V.A. aux livraisons d'animaux vivants..., peut être demandée par les exploitants agricoles mentionnés à l'article 1<sup>er</sup>...</p> <p><i>Article 4</i><br/>L'autorisation est accordée pour les ventes d'animaux livrés à l'exportation ou en vue de l'abattage...<br/><i>Toutefois, l'autorisation est également accordée à l'exploitant agricole qui livre des animaux provenant de son exploitation à un autre exploitant agricole lorsque ces livraisons permettent l'identification des animaux.</i></p> |

Si l'on examine ce tableau, on observe en effet qu'à l'article 2 les deux premières colonnes comportent un alinéa en italiques. Il mentionne, dans les deux premières versions du décret, les limites que rencontrent l'assujettissement des naisseurs à la T.V.A. sur option. Or, à la troisième colonne, l'article 2 du décret publié ne fait plus référence à ces limites. De plus, toujours dans la 3<sup>e</sup> colonne du tableau, le second alinéa de l'article 4, en italiques, introduit l'autorisation d'assujettissement pour les ventes d'un exploitant à un autre, ce qui recouvre précisément l'hypothèse des transactions « naisseurs-engraisseurs ». *Demandée par les professionnels, depuis l'ouverture des travaux du groupe d'étude, la disposition visée à ce paragraphe est donc bien à mettre au crédit de leur action (322).*

(322) Les propositions initiales de l'Administration permettaient l'option de 100.000 à 200.000 exploitants. Avec les solutions adoptées, le nombre d'optants a été de 250.000, représentant la moitié du total de la valeur ajoutée par l'agriculture, D. de la Martinière, *op. cit.* p. 494.

274. — C'est aussi le cas pour la restriction de 5 ans à 3 ans de la durée d'option.

A la séance du 26 juin 1967, l'Administration précise que l'option est « irrévocable pour une durée de 5 ans » (323). Le 3 juillet 1967, M. Delorme rappelle encore cette position, mentionnée à l'article 5 de l'avant projet de décret : « L'exercice de l'option, prévue à l'article 1<sup>er</sup>..., ou l'octroi de l'autorisation prévue à l'article 2..., entraîne obligatoirement... l'assujettissement des bénéficiaires à la T.V.A. pendant une période de 5 ans ».

Au cours de la réunion du groupe de travail, le 10 juillet 1967, M. Cotton, représentant de la F.N.S.E.A., fait remarquer que cette « condition est trop longue et risque de décourager les agriculteurs. Il faut au contraire inciter les agriculteurs à venir à la T.V.A. ». Dans un premier temps, M. Cotton demande donc de prévoir une option de durée plus courte.

Pour la même séance, le procès-verbal indique que « M. Delorme, chef du service de la législation veut bien reconsidérer la question et étudier un système d'option de 3 + 5 ans. 3 ans pour la première option et 5 ans pour la reconduction ».

Le 10 août, lors de la réunion à composition politique, le ministre des finances admet que la « durée de l'option pourrait être limitée à 3 ans ». Et le 26 septembre, dans une note faisant le point sur l'application de la T.V.A. à l'agriculture, les quatre principales organisations agricoles relèvent que « l'Administration considère qu'une durée de 3 ans pourrait être envisagée pour la première option » (324).

C'est la solution retenue dès octobre 1967, dans l'article 5 du projet de décret, dont les termes sont repris à l'article 7 du décret adopté. Là, l'influence des représentants agricoles est nette. Il suffit de mettre en parallèle les diverses rédactions du décret pour l'observer dans le tableau suivant.

#### DUREE DE L'ASSUJETTISSEMENT A LA T.V.A. SUR OPTION

| Avant-projet de décret<br>du 9 juin 1966                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Projet de décret<br>du 10 octobre 1967                                                                                                                                                                                                                                                | Décret<br>du 6 février 1968                                                                                                                                                                                                                                                        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Article 5</b></p> <p>L'exercice de l'option prévue à l'article 1<sup>er</sup> du présent décret ou l'octroi de l'autorisation prévue à l'article 2 dudit texte, entraîne obligatoirement... l'assujettissement des bénéficiaires à la T.V.A. pendant une période de 5 ans, renouvelable par tacite reconduction...</p> | <p><b>Article 5.</b></p> <p>L'option ou l'autorisation entraîne obligatoirement l'assujettissement des bénéficiaires à la T.V.A. pendant une période de 3 ans...</p> <p>L'option et l'autorisation sont ensuite renouvelables par tacite reconduction pour des périodes de 5 ans.</p> | <p><b>Article 7</b></p> <p>L'option ou l'autorisation sus mentionnée, entraîne obligatoirement l'assujettissement à la T.V.A. pendant une période de 3 ans...</p> <p>L'option et l'autorisation sont ensuite renouvelables par tacite reconduction pour des périodes de 5 ans.</p> |

(323) Archives *loc. cit.*, chemise 26 juin 1967.

(324) Archives F.N.S.E.A..



275. — Le rapport sur les travaux de la commission d'étude, communiqué à la presse par le ministère des finances le 23 octobre 1967, indique d'ailleurs : « L'option sera exercée pour 5 ans... *Toutefois, pour répondre aux demandes de certains membres de la commission, une durée de 3 ans sera appliquée pour la première option* ».

Sur cette durée de l'option comme sur ses bénéficiaires, l'efficacité de l'action des professionnels est donc établie. Leur influence a été au demeurant d'autant plus grande, qu'elle ne s'est pas limitée à ces deux acquis. Il faut y ajouter en effet les autres avantages déjà obtenus par la voie législative. C'est-à-dire le bénéfice d'un régime simplifié, de la franchise et de la décote (325).

Si bien qu'en résumant dans un tableau les *offres* initiales de l'Administration fiscale, les *demandes* des représentants agricoles et les solutions législatives ou réglementaires finalement adoptées, l'influence des représentants de contribuables, sur l'élaboration de la législation les concernant, apparaît dans toute son étendue. Il suffit de voir, à la troisième colonne du tableau, figurant à la page suivante, l'importance du texte en italique. Il indique les dispositions adoptées à la demande et sur l'intervention des professionnels. On peut observer qu'excepté l'octroi d'un régime forfaitaire, toutes leurs revendications ont été satisfaites.

Peut-on dès lors toujours affirmer, après un tel exemple loin d'être isolé, que « l'Administration travaille à l'abri de ses bureaux et ne divulgue ses projets qu'au dernier moment lorsqu'elle est sur le point de les réaliser » (326) ? Cet état d'esprit correspondait à la réalité de l'élaboration fiscale passé. Il est de moins en moins le fait de la pratique actuelle du Service de la législation fiscale, du ministère du budget. Les monographies sur l'élaboration des projets de convention, de loi et de décret viennent de le montrer. Des monographies sur l'élaboration des arrêtés vont le confirmer.

---

(325) Cf. *supra* § 255 et s..

(326) J. Minot, *Hommes et Administrations*, Paris 1968 p. 155.

ELABORATION DU REGIME DE L'OPTION A LA T.V.A.  
(Influence des organisations agricoles)

| Propositions initiales<br>du Service de la législation                                                                                                                                                                                              | Demandes des organisations<br>agricoles                                                                                                                                                 | Législation adoptée                                                                                                                                                                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><i>Bénéficiaires de l'option :</i></p> <p>Fermiers, métayers, propriétaires se livrant eux-mêmes à l'exploitation agricole. Mais pour les ventes d'animaux, l'autorisation est limitée aux ventes d'animaux livrés directement à l'abattage.</p> | <p>Extension de l'option :</p> <p>— aux naisseurs</p> <p>— aux négociants de bœufs.</p>                                                                                                 | <p>Bénéfice de l'option :</p> <p>— aux naisseurs.<br/>(décret du 6 février 1968).</p> <p>— aux négociants de bœufs.<br/>(loi de finances rectificatives pour 1968).</p>                                                  |
| <p><i>Durée de l'option :</i></p> <p>5 ans.</p>                                                                                                                                                                                                     | <p>Durée inférieure à 5 ans.</p>                                                                                                                                                        | <p>3 ans pour la 1<sup>re</sup> option, 5 ans ensuite.<br/>(décret du 6 février 1968).</p>                                                                                                                               |
| <p>Liaison de l'octroi de l'option avec l'imposition au bénéfice agricole réel. L'agriculteur optant est obligatoirement imposé à l'impôt sur le revenu d'après le bénéfice réel.</p>                                                               | <p>1) Dissociation de l'octroi de « l'option T.V.A. » et de l'imposition des bénéfices agricoles.</p> <p>2) Maintien de l'imposition du bénéfice agricole au « forfait collectif ».</p> | <p>1) Octroi de l'option T.V.A. indépendamment du régime d'imposition des bénéfices agricoles. (Décret du 6-2-1968).</p> <p>2) Imposition au « forfait collectif » pour les bénéfices ≤ 500.000 F (loi du 21-12-70).</p> |
| <p>Octroi d'un régime d'imposition à la T.V.A. simplifié mais ne comportant :</p> <p>1) Ni un régime d'imposition forfaitaire ;</p> <p>2) Ni le bénéfice de la franchise et de la décote.</p>                                                       | <p>Régime simplifié d'imposition avec :</p> <p>1) Régime forfaitaire et</p> <p>2) bénéfice de la franchise et de la décote.</p>                                                         | <p>Régime simplifié d'imposition (loi de finances pour 1968 - art. 12 - V).</p> <p>1) pas de régime forfaitaire, mais</p> <p>2) octroi d'un régime de franchise et de décote (loi de finances pour 1969).</p>            |

b) *L'élaboration contradictoire des arrêtés : exemples.*

276. — Pour la mise au point du texte des arrêtés, la concertation avec les représentants de contribuables intéressés est inévitable. Contraint de tenir compte à ce niveau des particularités de chaque catégorie de contribuables concernés, le Service de la législation ne peut le faire qu'en consultant précisément les représentants de ces contribuables.

Le fait est si habituel, qu'assez souvent les instructions, prises pour préciser et commenter le contenu d'arrêtés, indiquent en introduction les consultations tenues avec les professionnels. Parfois même, tel décret indique que les arrêtés pris pour le compléter seront élaborés après discussions avec les organisations professionnelles intéressées.

C'est le cas d'un décret du 3 mai 1971. Il prévoit l'élaboration contradictoire d'arrêtés, pour déterminer les produits bénéficiaires de la facilité des bons de remis.

277. — L'article 1649 ter du C.G.I. exige que le transport par voie publique, de certains produits, soit accompagné d'un *bon de remis*. C'est-à-dire d'un document descriptif qui suit le déplacement ou le transport des produits considérés. Cette procédure est souhaitée par tous les professionnels. Elle facilite le contrôle fiscal, tout en respectant la commodité de l'assujetti, qui n'a qu'à remplir un bon pour permettre la livraison du produit. Mais les produits pouvant bénéficier de cette facilité sont fixés par arrêtés. L'article 1<sup>er</sup> du décret précité en prévoit l'élaboration après consultation des intéressés.

Ces consultations sont intervenues. Les différentes professions ont entamé des discussions, avec le Service de la législation, pour élaborer de concert la liste des produits bénéficiaires de la procédure du bon de remis.

Ainsi, les organisations professionnelles, représentant le secteur des viandes de boucherie et de charcuterie, ont participé à l'élaboration d'un arrêté du 24 avril 1972 énumérant les produits soumis à la réglementation (327). Ces mêmes organisations ont d'ailleurs été associées aussi à la préparation d'une instruction du 3 mai 1972 qui précise et commente les dispositions particulières définies par l'arrêté. Et le phénomène n'est pas isolé. *Lorsqu'à l'occasion de la mise au point de projets de loi ou de textes réglementaires, une collaboration efficace a pu s'établir entre l'Administration fiscale et des organisations professionnelles déterminées, la concertation se poursuit souvent jusqu'au niveau de l'application des règles élaborées en commun.*

On l'observe ici, comme on aurait pu le faire à propos du régime d'imposition des bénéfices agricoles. En la matière, la collaboration, entre l'Administration et la profession, a joué de l'élaboration de la loi à la mise au point d'arrêtés. Tels ceux du 10 février 1972 et du 29 janvier 1973, relatifs aux abattements sur les recettes d'élevages.

278. — Pour comprendre l'intérêt de ces deux arrêtés, il faut les restituer dans le domaine plus vaste du régime d'imposition des bénéfices agricoles. La loi de finances pour 1971 a modifié ce régime. L'article 9 de la loi prévoit que les exploitants agricoles, dont les recettes annuelles de deux années consécutives dépassent 500.000 F, sont obligatoirement imposés d'après leur bénéfice réel. C'est en dessous de cette limite de 500.000 F que s'applique le régime du forfait.

N'ayant eu qu'une influence limitée sur l'élaboration de ce texte, les organisations agricoles ont mis à profit le climat de bonnes relations, avec les hauts fonctionnaires du Service de la législation, pour *tenter d'obtenir du pouvoir réglementaire le rehaussement de la limite de 500.000 F posée par le législateur*. La loi du 21 décembre n'indiquant pas les recettes à retenir pour l'appréciation de cette limite, un décret devait être pris pour préciser ces recettes. Son élaboration a permis aux dirigeants agricoles de faire remonter le seuil des 500.000 F. Il a suffi d'exclure ou de minorer certaines recettes, dans le calcul de ces 500.000 F. *Les représentants agricoles s'y sont employés au cours des négociations de l'année 1971, et l'article 2 du décret du 7 décembre 1971 consacre leur réussite* (328).

A leur demande il exclut d'abord toute une série de recettes, pour l'appréciation du seuil légal entre le régime forfaitaire et le régime réel. Tout se passe donc comme si ce seuil légal était relevé par le pouvoir réglementaire. Ensuite, l'article 2 institue toujours à l'initiative des professionnels, un abattement de 30 %. Il s'applique au montant des recettes provenant d'élevages pour lesquels le pourcentage moyen du bénéfice brut, par rapport aux recettes, est inférieur à 20 %. Il est précisé qu'un arrêté du ministre de l'économie et des finances fixe la liste des élevages pouvant bénéficier de cette disposition.

C'est l'élaboration de cet arrêté qui fait l'objet de la négociation rappelée ici.

L'objectif des professionnels est évidemment de multiplier les élevages bénéficiant de l'abattement de 30 %. Au cours des discussions de 1971, les organisations agricoles n'arrivent à faire prendre en compte que l'élevage des volailles où le bénéfice limité n'est pas en rapport avec des recettes importantes. L'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté du 10 février 1972 entérine ce premier acquis (329).

Les discussions se poursuivent durant l'année 1972. Non seulement d'ailleurs sur ce problème de l'élevage ouvrant droit à l'abattement, mais aussi sur la révision du décret du 7 décembre 1971.

L'article 5 de ce décret prévoit en effet que les immeubles bâtis, appartenant à l'exploitant et utilisés pour les besoins de l'exploitation, sont obligatoirement inscrits à l'actif du bilan. Ce faisant, en cas de cession de l'immobilisation, la plus value entre dans le bénéfice imposable. Aussi les agriculteurs réclament bien évidemment la possibilité de conserver leurs immobilisations, dans leur patrimoine privé.

279. — De façon générale, tout le régime d'imposition du bénéfice agricole suscite des difficultés à la fin de 1972. Les organisations agricoles interviennent, auprès du Parlement, pour obtenir des amendements à la loi de finances rectificatives de 1972. Les contacts s'établissent aussi au niveau politique avec l'action auprès du cabinet des finances, de l'agriculture et du Premier Ministre. Si bien que *confrontés à une action fiscale généralisée sur tous les fronts, les pouvoirs publics vont céder au plan législatif comme au plan réglementaire*.

---

(328) J.O. 8 décembre 1971, p. 11 959.

(329) J.O. 12 février 1972, p. 1616.



Sur le premier terrain, la loi de finances pour 1973 et la loi de finances rectificatives pour 1972 vont satisfaire diverses demandes des professionnels (330). Sur le second terrain, outre un décret du 29 janvier 1973, qui donne la possibilité de conserver les immobilisations dans le patrimoine privé (331), l'arrêté du 29 janvier 1973 étend la liste des élevages donnant droit à l'abattement de 30 %. Conformément à la demande des organisations agricoles, les élevages de porcs de charcuterie et de bovins s'ajoutent aux élevages de volailles, initialement admis au bénéfice des 30 %.

L'exemple est intéressant, dans la mesure où il montre la portée « tous azimuts » de l'action fiscale. *Pour discuter le régime d'imposition du bénéfice agricole, les représentants des contribuables intéressés sont intervenus à tous les degrés de l'élaboration normative : la loi, le décret, et l'arrêté. Chacun de ces stades jouant comme un degré d'appel. On essaie d'obtenir par le décret ce que l'on n'a pu obtenir par la loi, et par l'arrêté ce que l'on n'a pu obtenir par le décret.*

*L'appel d'une source normative à une autre ne s'arrête d'ailleurs pas à l'arrêté. Un autre degré d'intervention fiscale s'offre encore aux représentants de contribuables, au moment de l'élaboration des instructions ou des documents internes en général.*

## 2°) La négociation des documents internes

280. — C'est ici que la collaboration du contribuable et du fisc est la plus étonnante. Alors qu'en certains pays, tel le Maroc, il est pratiquement impossible de se procurer le simple texte des instructions, comment ne pas s'étonner en effet qu'elles soient en France non seulement publiées mais souven-  
t élaborées de façon contradictoire (332) ?

Il est vrai qu'il y a plus surprenant. Au-delà de l'élaboration contradictoire de la doctrine administrative, contenue dans les instructions (a), la consultation des contribuables porte même sur la mise au point des imprimés qu'ils devront remplir, voire sur le texte des monographies dont ils avaient dû pourtant durant longtemps souffrir (b).

### a) *L'association des contribuables à l'élaboration de la doctrine administrative.*

Si des représentants de contribuables sont aujourd'hui associés à l'élaboration d'instructions, on les voit aussi intervenir pour des formes plus nouvelles d'expression de la doctrine administrative. La rédaction de la charte du contribuable vérifié en est l'exemple.

(330) Articles 5 à 7 de la loi du 20 décembre 1972, J.O. 1972 p. 13 219. Article 23 de la loi du 23 décembre 1972, J.O. p. 13 476.

(331) J.O. 2 février 1973 p. 1295, article 3 : « Les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de terres... ne sont pas retenues pour l'établissement de l'impôt ».

(332) Pour la pratique d'autres pays, Cf. C.D.F.I. 1980 tome 1.

281. — L'intervention des contribuables, dans l'élaboration des instructions d'abord, tend à se banaliser. Le texte même de ces instructions la mentionne parfois expressément. Ainsi, à propos de la distinction des frais à payer et des provisions, un différend opposait en 1971 l'Administration au Conseil national de la comptabilité. Celui-ci avait une conception extensive des frais à payer, alors que celle-là avait une interprétation restrictive. La note ministérielle du 2 novembre 1971 indique que l'Administration se propose de provoquer, sur ce point, des consultations avec les organismes comptables professionnels » (333).

L'association des professionnels se fait de diverses manières.

Quelquefois le Service de la législation fiscale rédige un projet à partir duquel la discussion s'engage avec les organisations concernées. C'est la procédure qui a été suivie pour la rédaction des instructions concernant l'application de la T.V.A. à l'agriculture. On a vu qu'au sein de la commission d'étude, « *Administration-Profession agricole* », l'article 12 de la loi de finances pour 1968 et les deux décrets du 6 février 1968 avaient été discutés de juin à août 1967 (334). Après ces travaux, les contacts fonctionnaires-représentants agricoles se sont maintenus. Pendant qu'en décembre 1967 se discutait la dernière rédaction des projets de décrets précités, parallèlement, la concertation portait aussi sur deux projets d'instructions. Datées du 8 décembre 1967, ces instructions concernaient, comme les deux décrets, l'assujettissement obligatoire et par option des exploitants à la T.V.A. *Les deux décrets du 6 février 1968 et les deux instructions, qui devaient en préciser le contenu, ont donc été mis au point au cours de négociations parallèles.*

282. — Dans les cas les plus fréquents toutefois, l'association des organisations professionnelles n'est pas aussi étroite. C'est simplement en suggérant la nécessité d'une instruction et les éléments de solution qu'elle devrait apporter, que les représentants de contribuables collaborent le plus souvent à son élaboration. Les travaux du comité fiscal de la mission d'organisation administrative fournissent sur ce point nombre d'exemples (335). J'en retiens un. Celui de l'instruction du 15 octobre 1973 relative à la comptabilisation du petit matériel.

283. — Tous les biens et valeurs, destinés à rester durablement dans l'entreprise, constituent des immobilisations au sens du plan comptable général. En pratique, on considère habituellement que tous les matériels doivent être inscrits à l'actif du bilan dès lors que leur durée d'utilisation probable excède un exercice. Les représentants des entreprises, au sein du comité fiscal, ont fait remarquer que l'application de ce principe est source de difficultés en ce qui concerne les matériels et outillages de faible valeur. Dans une fiche soumise à l'Administration, début 1973, les inconvénients suivants se trouvaient signalés :

---

(333) B.O.D.G.I., Fiscalité des entreprises, 4 E - 6 - 71.

(334) Cf. *supra* 265 et s.

(335) Sur ce comité cf. *supra* § 213. Pour des exemples, cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.*, t. 2 p. 516.

- Difficulté de fixer un critère, pour la distinction des matériels à immobiliser, lorsque la durée d'utilisation normale est comprise entre 3 mois et 2 ans. En particulier pour le petit outillage ;
- complications comptables, et donc dépenses administratives supplémentaires, pour des matériels dont la valeur ne les justifie pas ;
- risque fiscal inhérent à l'absence de doctrine officielle en la matière ;
- enfin tracasserie administrative en cas de contrôle fiscal pour des redressements de faible montant.

Aussi, les professionnels souhaitaient que soit adoptée une mesure fixant un prix unitaire limite, au-dessous duquel les acquisitions de matériel pourraient être passées en frais généraux. Ils faisaient valoir, à l'appui, qu'une mesure analogue existait en Allemagne autorisant les entreprises à passer en frais généraux les matériels de valeur unitaire inférieure à 800 DM.

En juin 1973, tout en observant que la mesure préconisée par les représentants des entreprises comportait des inconvénients, dont le principal était de ne pas être conforme aux prescriptions du plan comptable général, la D.G.I. admit, en raison des avantages pratiques d'une telle mesure, que les entreprises puissent comprendre, parmi leurs charges immédiatement déductibles, le prix d'acquisition des matériels d'une valeur unitaire inférieure à 1000 F (336). *Quatre mois plus tard, cette solution était consignée dans l'instruction du 15 octobre 1973.*

L'influence des contribuables concernés est manifeste, comme elle l'est dans l'élaboration de la *charte du contribuable vérifié*.

284. — Retraçant « l'ensemble des droits et des devoirs des contribuables vérifiés... et des contrôleurs, afin que l'élimination de la fraude s'effectue dans le strict respect des garanties prévues par la loi » (337), *la charte du contribuable vérifié trouve son origine directe dans le programme de travail du comité fiscal de la mission d'organisation administrative.*

Les premières traces trouvées dans les procès-verbaux de séances de ce comité remontent à une réunion du 26 octobre 1971. La mise en œuvre d'un programme d'étude des vérifications fiscales y est décidée. Les quatre étapes de ce programme sont arrêtées un mois plus tard, lors d'une réunion le 24 novembre.

Dans un premier temps, il est prévu de *recenser les infractions fiscales* les plus fréquentes. A partir de ce recensement des types d'infractions, *un questionnaire complet sera élaboré* et envoyé aux entreprises françaises pour déterminer leurs points de friction habituels avec l'Administration fiscale. Les résultats de cette enquête permettront *d'établir des fiches d'informations*, pour chaque cas d'infraction ou d'erreur. L'ensemble de ces fiches servira enfin à rédiger « *le manuel pratique des entreprises soumises à vérification* » (338).

---

(336) Pour le texte de la réponse de la D.G.I., cf. D.F. 2 juillet 1973, n° 27 bis p. 3.

(337) J.O. débats Sénat, 11 janvier 1971, R.N. à question n° 15 262.

(338) C'est alors le nom de ce qui deviendra quatre ans plus tard la charte du

La première étape prévue, constituant en quelque sorte une phase de présondage pour arrêter un questionnaire définitif, s'est déroulée de décembre 1971 à la fin janvier 1972. Le recensement des infractions fiscales a été effectué conjointement par les organisations professionnelles et l'Administration. Il a servi à l'élaboration d'un très long questionnaire rempli par 3084 entreprises comprenant 60 % d'industriels, 10 % de prestataires de services, 11 % de commerçants et 19 % d'entreprises mixtes.

285. — De l'ensemble des réponses ainsi amenées, il ressortait que seulement 13,58 % des vérifications se terminaient sans rehaussement. Un aussi faible pourcentage justifiait l'effort de clarification entrepris. Pour ce faire, une sélection des diverses infractions signalées dans les réponses a été faite. Les infractions spécifiques à certaines professions, c'est-à-dire celles commises en matières de taxes parafiscales, de fiscalité des banques, des assurances, des alcools, etc... ont été éliminées. Seules les infractions les plus importantes et les plus fréquentes ont été retenues. Pour chacune d'elle, un projet de fiche a été rédigé (339). On y trouvait la définition de l'infraction, les textes permettant de la combattre, la justification théorique et pratique de ces textes et enfin les modalités concrètes selon lesquelles l'erreur se présente habituellement.

Chaque projet de fiche aurait dû faire l'objet d'une discussion contradictoire, au sein du comité fiscal, pour conduire à la réaction de la fiche définitive.

Mais alors que cette avant dernière étape des travaux allait se dérouler, au cours de 1974, les changements politiques du printemps et de l'été devaient l'interrompre. Un comité des usagers était institué au ministère des finances, comme auprès des autres ministères. C'est dans ce nouveau cadre que les travaux d'élaboration de la charte du contribuable vérifié ont repris.

286. — Tenant compte du travail effectué pendant plus de deux ans par le comité fiscal de la mission d'organisation administrative, le comité des usagers poursuit en 1975 la rédaction de la charte du contribuable vérifié. Elle devait être publiée en juin, sous la forme d'un petit fascicule de treize pages (340).

Par rapport aux ambitions des origines, le résultat est certes modeste. Mais sur un des éléments les plus sensibles du statut de contribuable, la façon dont il a été atteint illustre les minutieuses élaborations contradictoires auxquelles donne lieu la doctrine administrative. L'influence des organisations professionnelles, en la matière, mérite d'ailleurs d'être d'autant plus

---

contribuable vérifié, cf. procès-verbal de la réunion du 24 novembre 1971, archives du C.N.P.F.. Aussi, l'Administration fiscale et les entreprises, *Revue du Patronat français*, 1973 p. 18.

(339) Ce système a été repris en 1978. La D.G.I. a dépouillé 700 dossiers de vérifications pour dresser, au bénéfice des P.M.E., le catalogue des erreurs les plus fréquentes.

(340) Cf. *supra* § 211.



soulignée qu'elle est totalement méconnue. Une question de député au ministre des finances, le 24 avril 1975, fournit à cet égard la plus surprenante illustration. Le parlementaire demande au ministre « s'il peut lui indiquer quel est l'état actuel des travaux relatifs à l'élaboration de la charte du vérifié et s'il n'a pas l'intention d'établir une concertation sur ce sujet avec les organisations professionnelles intéressées » (341). *La concertation dure depuis près de quatre ans et tel parlementaire se préoccupe de l'établir... !*

On ne peut mieux résumer la façon dont est perçue le plus souvent l'élaboration du statut de contribuable. Fréquemment elle est envisagée comme unilatérale, alors qu'en grande partie elle est négociée. C'est vrai pour les éléments proprement normatifs de ce statut, et on vient de le voir jusqu'ici. Mais ce l'est aussi, de manière plus surprenante, pour les simples imprimés de déclarations fiscales et les monographies des différentes professions. Là encore, l'élaboration se fait sinon en association du moins avec consultation des contribuables.

b) *La consultation des contribuables pour l'élaboration des imprimés et des monographies.*

287. — La clarté des imprimés à remplir et les méthodes employées, pour évaluer la matière imposable ou pour contrôler les déclarations ne sont pas indifférentes au contribuable. Les formes du prélèvement sont pour lui presque aussi sensibles que le montant prélevé (342).

L'Administration fiscale en est aujourd'hui persuadée. Au point que 98 % des conseils fiscaux français l'estimaient, en 1979, partiellement ou très ouverte au dialogue (343). Ainsi, pour la mise au point de certains de ces documents internes, il n'est pas rare qu'elle consulte des représentants de contribuable. Le législateur le lui impose parfois d'ailleurs. C'est le cas avec la loi Royer, dont l'article 7 prévoit la communication des monographies, pour observations, aux organisations intéressées.

288. — Ces monographies sont des études de plusieurs pages consacrées à chacune des professions relevant du régime des B.I.C. ou des B.N.C.. On trouve des monographies sur les bouchers, les coiffeurs, les laboratoires d'analyses, les médecins conventionnés etc... Chaque monographie fournit des renseignements permettant de reconstituer le chiffre d'affaires de la profession concernée à partir de paramètres plus ou moins apparents.

Jusqu'en 1973, ces monographies constituaient des documents confidentiels, même si les organisations professionnelles parvenaient parfois à s'en procurer. Avec la loi Royer ce caractère confidentiel est supprimé. La communication des monographies, aux organisations professionnelles, est instituée.

(341) J.O. débats Ass. Nat. 24 avril 1975, question n° 19.177 p. 2038.

(342) Cf. J. Dubergé, *La psychologie sociale de l'impôt...*, 1961. J.C. Martinez, *Le dialogue de l'Administration fiscale et du contribuable*, C.D.F.I., 1980.

(343) J.C. Martinez, *ibidem*. Sur l'état du dialogue fiscal, cf. J.O. débats Sénat, 14 décembre 1979, p. 5418-5419 et *supra* § 167.

La solution posée va toutefois moins loin que ne le souhaitaient les représentants du commerce et de l'artisanat. Conformément à leurs vœux, en effet, lors de la discussion du projet de loi Royer, un amendement de l'Assemblée Nationale prévoyait que les *monographies* sont « élaborées par des commissions, composées de façon paritaire de représentants du ministère des finances et des organisations professionnelles » (344). Mais un sous-amendement du gouvernement a supprimé cette élaboration paritaire. Seule une simple communication subsiste.

*Six ans après l'adoption de la loi Royer, 95 monographies nationales et 1154 monographies régionales ont été établies et communiquées*, par l'intermédiaire des assemblées consulaires, aux organisations professionnelles qui ont pu présenter leurs observations (345).

Quelle est pour autant l'influence de cette communication ? Il est difficile de porter une appréciation globale. La prise en compte des observations professionnelles varie selon les secteurs considérés et le bien fondé des remarques. La communication emporte toutefois des effets non secondaires.

La monographie communiquée, le contribuable connaît les critères utilisés par l'inspecteur pour reconstituer son chiffre d'affaires. L'information peut ainsi éviter bien des surprises que procurait l'application d'indicateurs monographiques secrets. On a connu des chiffres d'affaires reconstitués à partir des rouleaux de « ficelles à rôtis », pour les bouchers, ou des achats de gruyères, de moutarde et de cornichons, pour une brasserie qui vendait des « croque monsieur », des hot dogs et des sandwiches... (346).

Au surplus, la connaissance des monographies permet aux assujettis de mieux discuter les propositions de forfait ou d'évaluation administrative faites par l'inspecteur. Connaissant les références que l'inspecteur a utilisé, pour arriver au forfait proposé, le contribuable concerné a une base objective de discussion.

S'il n'y a pas par conséquent négociation véritable des monographies, elles ont pourtant perdu de leur unilatéralité qui allait jusqu'au caractère confidentiel. Et le phénomène ne s'est pas limité à ces documents internes. *L'élaboration même des imprimés, servant aux déclarations fiscales, fait l'objet de consultations avec des organisations professionnelles.*

289. — Cette collaboration est bien souvent instituée. C'est le cas en matière douanière. Les comités de liaison, existant entre la direction générale des douanes et les usagers, travaillent sur la simplification des formalités douanières (347). C'est aussi vrai pour les relations de la direction générale des impôts avec des représentants de contribuables. Le comité fiscal de la mission d'organisation administrative en fournit divers exemples. Notamment

(344) J.O. débats Ass. Nat. 6 octobre 1973 p. 4113.

(345) Cf. J.O., débats Sénat 5 mars 1975, R.M. n° 150 13 p. 165 et J.O. Sénat 14 décembre 1979 p. 5419.

(346) M. Bouchon, *Sous la patte du molosse*, Amiens 1978, p. 301. L. Trotabas et Cérèse, *L'imposition forfaitaire des B.I.C.*, pp. 62 et s. J.C. Martinez, thèse op. cit. tome 3 pp. 847 et s.

(347) Cf. *supra* § 214 et le M.O. C.I. 27 mai 1974 p. 37.

avec l'élaboration contradictoire de l'imprimé C.A. 3 en matière de T.V.A. (348).

En 1972, les représentants professionnels ont fait observer que le verso de l'imprimé C.A. 3 devrait être modifié, de telle sorte que la soustraction, faisant apparaître le crédit à reporter, figure sur l'imprimé. Alors que dans le modèle de 1972, il fallait faire cette soustraction en dehors. Les professionnels proposaient donc de créer, entre les lignes m. 52, « total de la T.V.A. déductible », et la ligne p. 53, « T.V.A. déductible non imputée », une nouvelle ligne intitulée « T.V.A. imputée sur la présente déclaration ».

En 1973, la D.G.I. répondait favorablement à la proposition. « Dans l'hypothèse où la T.V.A. déductible est supérieure à la T.V.A. brute et ne peut donc être imputée en totalité sur la déclaration, l'excédent est mentionné à la ligne « p » du cadre « C ». Son montant est calculé hors déclaration puisque les deux éléments à soustraire ne sont pas présentés l'un au dessus de l'autre. La suggestion, qui tend à réaliser cette présentation matérielle de soustraction à effectuer, est effectivement de nature à faciliter la tâche des entreprises. L'Administration ne manquera pas, d'en tenir compte lors de l'élaboration du prochain modèle de déclaration » (349).

Ce nouveau modèle de déclaration C.A. 3 a été fourni à l'état de projet aux représentants d'entreprises. A partir du 22 mai 1974, le comité fiscal l'a minutieusement discuté pour formuler neuf critiques et propositions.

Par exemple, « il a été demandé à l'Administration d'indiquer, dans le cadre D de l'imprimé, un total de la taxe due, afin de permettre la vérification des opérations imposables. Par ailleurs, en ce qui concerne les biens et services ouvrant droit à déduction, au cadre D 2<sup>e</sup> partie, il est apparu utile d'indiquer qu'il s'agit, dans la première colonne, de la valeur hors taxe affectée du prorata ».

Cette extrême précision, dans la technique la plus technicienne, montre bien la réalité du dialogue sur les terrains les plus inattendus. Les lettres d'archives sont d'ailleurs des plus claires en la matière. A propos de la loi du 29 décembre 1977, accordant des garanties de procédure aux contribuables, la Mission d'organisation administrative a participé à l'élaboration de ses imprimés d'application. Dans une lettre du 22 mars 1978, envoyée au président du comité fiscal de la Mission, le directeur général des impôts s'en félicite. « Je me félicite de la concertation fructueuse intervenue... Les observations du comité, que vous avez bien voulu me transmettre..., ont immédiatement fait l'objet d'un examen attentif ». Concrètement, neuf imprimés portent la marque des suggestions du comité fiscal...

290. — Autrement dit, de ces modestes formulaires de déclaration aux solennelles conventions pour éviter les doubles impositions, la concertation intervient à tous les échelons de la pyramide des normes fiscales. A des degrés divers, toutes les sources du statut de contribuable sont négociées. Et les développements qui précèdent le montrent. Il est vrai qu'à raisonner rigoureusement, on pourrait objecter que ces développements établissent au mieux l'existence de la négociation fiscale pour les cas étudiés et non pour l'ensemble du droit fiscal.

(348) Sur ce comité, cf. *supra* § 213.

(349) D.F. 2 juillet 1973, n° 27 bis p. 13.

*Peut-on dès lors généraliser les conclusions, tirées de l'observation de quelques cas, à l'ensemble du droit fiscal ?*

Dans l'abstrait et si l'on pratique un doute plus systématique que méthodique, la réponse est négative ! Dans les faits au contraire, la réponse est fonction des particularités de l'objet d'étude. Or, pour un statut de contribuable, fait de centaines de textes législatifs et réglementaires, comment établir la réalité de la négociation sinon à partir de quelques exemples ?

Seul le choix des exemples pourrait donc être discuté bien plus que le recours pratiquement inévitable à la méthode monographique. Mais ce choix lui-même ne pose pas véritablement de problème en droit fiscal. Une enquête exploratoire montre vite que l'association de contribuables à l'élaboration des normes fiscales est un phénomène général et non isolé. Choisir un exemple, plutôt qu'un autre, n'entraîne pas par conséquent de distorsions dans les conclusions.

Au surplus, la vérification de ces conclusions est possible. Sans faire l'objet d'une observation directe, la négociation du statut de contribuable peut être présumée à partir d'indices. *Les cas de négociation observés se complètent et se confirment par les cas de négociations présumés.*

## PARAGRAPHE 2

### Les cas de négociations fiscales présumés

291. — *Présumer*, selon la définition du Littré, c'est « juger d'après certaines probabilités ». En langage juridique, on parlerait plutôt de présomptions entendues comme des conséquences tirées d'un fait connu à un fait inconnu. Ce mode de raisonnement, qui conduit à établir l'existence d'un phénomène ou d'un objet à partir de la constatation de ses effets, et non par son observation directe, est une démarche scientifique habituelle. Même dans les sciences exactes. Le Verrier, découvrant la planète Neptune, à partir de l'observation de modifications dans l'orbite de la planète Uranus déjà connue, en est l'exemple type. L'utilisation de la méthode, en science administrative, peut donc bénéficier de précédents qui la légitiment.

De fait, appliquée à la recherche de l'influence des contribuables dans l'élaboration du droit fiscal, elle s'avère très « opératoire ». Suffisamment de présomptions précises et concordantes ressortent en effet à la simple lecture de certains textes fiscaux pour que l'on puisse admettre leur élaboration sous l'influence de contribuables.

Ces présomptions sont de deux grands types.

292. — Certaines sont tirées du caractère manifestement trop important ou trop particulier d'un avantage fiscal. *La connaissance des bénéficiaires du texte suffit alors à en trouver l'inspirateur.* Les autres présomptions proviennent de l'observation de précisions beaucoup trop techniques. Le texte fiscal, qui traduit une connaissance approfondie du vocabulaire et des



pratiques de diverses professions, ne peut pas avoir été établi sans relations avec des représentants de ces professions. Ces présomptions sont toutefois d'une portée plus limitée que les premières. Elles permettent d'établir que des contribuables sont intervenus dans la mise en forme d'un texte, sans que l'on puisse affirmer qu'ils aient réussi à l'infléchir dans le sens de leurs intérêts.

Mais sous ces réserves, ces présomptions, tirées de l'observation de précisions trop techniques (A), révèlent la concertation comme les précédentes (B).

#### A. — Les présomptions de concertation tirées de l'observation de précisions trop techniques

293. — Il n'est pas nécessaire de leur consacrer de longs développements. Chaque fois qu'un texte contient des termes très techniques recouvrant des réalités propres à des professions bien précises, d'évidence les rédacteurs n'ont pu les employer spontanément. *La technicité révèle la consultation et le jargon trahit l'intervention.*

Cette concertation présumée concerne surtout les textes réglementaires et de doctrine administrative. Eux seuls descendent suffisamment dans le détail des situations concrètes pour avoir besoin d'être élaborés avec l'assistance ou la consultation des intéressés. Dans le contenu des décrets, des arrêtés ou des instructions, deux signes révèlent d'ailleurs l'intervention des contribuables. Soit l'emploi d'un vocabulaire de professionnels. Soit la connaissance des pratiques des professions concernées.

294. — *Les présomptions fondées sur l'emploi d'un vocabulaire de professionnel* naissent souvent à la lecture des instructions. Par exemple l'article 6-1-2°, de la loi du 24 décembre 1969, modifie les taux de T.V.A. et les applique à des prix nets de taxes. Une instruction des 29, 30 et 31 décembre 1969 précise le taux des différents produits alimentaires (350). Cette instruction contient un répertoire de vingt pages énumérant 460 produits alimentaires et leur taux correspondant. Quelle que soit l'universalité du savoir des fonctionnaires de la T.V.A., ils ne peuvent connaître tous les produits cités et distinguer par eux-mêmes le « cacao en fèves, en beurre, en masse, en poudre, en petits déjeuners etc... ». Seul le contact avec les professionnels permet de connaître ces distinctions et de ventiler les produits entre les différents taux.

De même, lorsque l'instruction du 20 mai 1974 énumère la liste limitative des fruits et légumes soumis à la réglementation des bons de remis, prévue à l'article 1649 ter 1 du C.G.I., *il est évident qu'un non professionnel ne peut savoir que* « cédrats, limes et limettes », « brugnons et nectarines »

---

(350) B.O.D.G.I., Taxes sur le chiffre d'affaires 3 C - 5 - 70.

ou « cordes et cordons », font l'objet d'une circulation qui peut relever de la procédure des bons de remis (351).

Sans citer d'autres extraits de textes, on peut admettre que la trop grande spécialisation des termes employés révèle au moins la consultation d'organisations professionnelles.

L'hypothèse est encore plus vraisemblable lorsque s'ajoute, aux précisions de vocabulaire du texte, une connaissance des pratiques de la profession qu'il concerne.

295. — Ces présomptions, fondées sur la connaissance des pratiques des professions concernées, pourraient s'illustrer de bien des dispositions de l'ancien tarif des patentes ou de la nomenclature des douanes. L'établissement du droit fixe et du droit proportionnel, dans l'ancien droit de patente, exigeait une connaissance de chaque profession incompatible avec une élaboration unilatérale. Même en faisant abstraction de l'existence de la Commission permanente du tarif des patentes, la participation des professionnels était ici évidente.

La remarque vaut pour la nomenclature tarifaire du droit douanier. A l'intérieur de chaque grande section, la classification des produits tient compte du degré d'ouvrage. Or, celui-ci, ne peut être apprécié que par des professionnels ou des experts.

De façon plus significative, certains détails dans un texte révèlent la participation de contribuables. Lorsque par exemple le décret du 29 janvier 1971 indique, en matière d'assujettissement optionnel à la T.V.A., que l'option restreinte ne s'applique pas aux ventes ou aux livraisons de « chevreaux, dont le poids après l'abattage est supérieur à 7 kg de viande nette », l'élément est trop précis pour ne pas avoir été suggéré par les professionnels intéressés.

De même, à la simple lecture de l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté du 29 janvier 1973, précisant le régime fiscal des « élevages de porcs de charcuterie, effectués principalement à partir de porcelets achetés, et d'une production annuelle commercialisée d'au moins 300 sujets », il n'est guère douteux qu'une connaissance aussi technique ne rentre pas dans le savoir spontané de hauts fonctionnaires fiscaux. La connaissance de la pratique d'un secteur d'élevage trahit l'intervention des professionnels.

A des degrés divers c'est le cas pour le plus grand nombre des textes réglementaires. En les lisant au travers de la double grille des présomptions citées, leur élaboration après consultations des professionnels est bien souvent manifeste. Toutefois, si l'utilisation de ces indices permet d'établir la consultation des professionnels, on ne peut toujours conclure de l'existence de celle-ci à son efficacité.

Au contraire, les présomptions fournies par l'observation d'avantages fiscaux trop particuliers établissent l'intervention professionnelle tout en attestant de son efficacité.

---

(351) Cf. sur ce texte d'instruction, B.C.D. 1974 n° 6 et 7 p. 258.

B. — Les présomptions de concertation tirées de l'observation d'avantages fiscaux trop particuliers

296. — Ces présomptions peuvent être subdivisées en trois sous-catégories. Certaines sont fondées sur les relations plausibles entre l'auteur du texte fiscal et ses bénéficiaires. D'autres s'appuient sur la singularité de l'avantage accordé. Enfin, les dernières sont fondées sur l'importance même des avantages octroyés.

*Les présomptions, fondées sur les relations plausibles entre l'auteur du texte et ses bénéficiaires*, reposent en fait sur un double enchaînement. On présume d'abord des relations entre le rédacteur du texte et ses assujettis. On induit ensuite, de ces relations, l'influence vraisemblable des assujettis sur le rédacteur.

Les relations, entre l'auteur d'un texte fiscal et les assujettis, peuvent être soit négatives, soit positives, à moins d'être neutres. Il y a relations négatives ou de craintes, lorsque les futurs assujettis à un texte ont les moyens de faire pression sur son auteur. Il y a relations positives, lorsque l'auteur du texte entretient des rapports de sympathie avec certains des futurs assujettis.

297. — *Ces présomptions, fondées sur des relations plausibles de sympathie*, s'illustrent de divers exemples. J'en retiens un. Celui des déductions supplémentaires de frais professionnels.

Visées à l'article 5 de l'annexe IV du Code Général des Impôts, ces déductions supplémentaires, concernaient en 1975 soixante-treize professions, plus d'autres catégories de salariés ayant obtenu le bénéfice d'avantages analogues par voie d'assimilation. Au total, 10 % de la population salariée bénéficiaient à la même date de ce régime dérogatoire, avec un coût pour le Trésor que le Conseil des Impôts évaluait, dans son rapport de 1979, à un milliard de francs (352).

L'importance de ces mesures dérogatoires n'étant pas négligeable, il est intéressant de pouvoir établir l'influence de leurs bénéficiaires dans l'élaboration des textes qui les instituent.

Une observation attentive de la liste des 73 professions, citées à l'annexe IV, permet de constater l'emploi du mot « *Jura* » à cinq reprises. Cinq groupes de professions, dont il est précisé qu'elles sont localisées dans le *Jura*, se voient accorder une déduction de frais supplémentaires allant de 5 à 25 %.

Diamant de la région de Saint-Claude, lapidairerie du Jura, lunetterie de la région de Morez, monteurs, ébarbeurs et polisseurs de matières platisques de la région de Saint-Lupicin, dans le Jura, enfin éclaircisseuses et polisseurs de pipes de la région de Saint-Claude.

L'indication de ces cinq groupes de professions, suggère à chaque fois l'interrogation : *Pourquoi ? Pourquoi la lunetterie de la région de Morez*

---

(352) Cf. aussi rapport Conseil des Impôts 1972 p. 84 ; juillet 1974, J.O. documents administratifs 6 août 1974 p. 2757.

*plutôt que d'une autre région ? Pourquoi les polisseurs de pipes de la région de St-Claude et pas ceux d'autres régions ? etc...*

Faute d'une explication logique, la question amène à s'intéresser à l'auteur des décisions ayant accordé ces déductions supplémentaires, apparemment inexplicables. On constate alors que ces avantages ont été accordés par des décisions ministérielles signées du 31 janvier 1952, du 17 juillet 1953, du 12 mars 1954 et du 2 août 1954.

298. — *Si l'on recherche quel était le titulaire du poste de ministre des finances, à ces différentes dates, on trouve chaque fois le nom de M. E. Faure (353). M. E. Faure étant député du jura, les avantages fiscaux accordés à des professionnels de cette région, trouvent là l'explication vraisemblable recherchée. On ne peut certes établir de façon absolue que les polisseurs de lunettes du Jura soient intervenus auprès du ministre des finances, pour obtenir une déduction supplémentaire de 25 %. Mais le lieu géographique, entre l'auteur du texte fiscal et ses bénéficiaires, autorise la présomption (354).*

De manière encore plus évidente, la déduction supplémentaire accordée aux membres des cabinets ministériels, jusqu'en 1974, et aux fonctionnaires des assemblées parlementaires, trouve son origine probable dans les relations de ces bénéficiaires avec les centres de décision fiscale.

299. — Plus subtile, la déduction accordée au personnel navigant de l'aviation marchande s'explique aussi par une présomption du même ordre. L'arrêté du 12 mars 1941, qui l'institue, n'avait aucune raison logique de la limiter au seul personnel de l'aviation marchande. Normalement, elle aurait dû être étendue au personnel de la marine marchande. *Si elle est restée limitée à l'aviation, c'est parce que cette profession a eu sous le régime de Vichy un représentant influent : Saint-Exupéry ! (355).*

Dans le même sens, le bénéfice d'une déduction supplémentaire, accordée au « personnel des grandes maisons parisiennes de couture », aux « artistes » ou aux « speakers de la radiodiffusion-télévision française », s'explique aussi par présomption. Celle des relations, sinon de l'osmose, existant entre le « milieu politique » parisien et le monde artistique.

*Dans tous ces cas, l'existence d'un lien géographique, professionnel ou sociologique, entre l'auteur du texte fiscal et ses bénéficiaires, laisse présumer*

(353) M. E. Faure, a été ministre des finances du 20 janvier 1952 au 8 mars 1952, dans un ministère E. Faure ; du 28 juin 1953 au 19 juin 1954 dans le ministère Laniel ; du 19 juin 1954 au 19 janvier 1955 dans le ministère Mendès-France, cf. *Annuaire général du ministère des finances...*, Paris 1965, p. 57.

(354) Une présomption du même type pourrait être établie pour les armureries et limeurs de cadres de bicyclettes du département de la Loire. Là encore, la question surgit : *Pourquoi un régime fiscal favorable aux employés des armureries du département de la Loire et pas d'un autre département ?* Faute d'explication acceptable *a priori*, l'intervention des professionnels concernés auprès de M. Pinay peut être présumée.

(355) Curieusement, la fiscalité marocaine de 1980 possédait aussi sans raison cette disposition héritée du protectorat.



*l'influence de ces derniers sur l'élaboration du régime de faveur les concernant.* A l'inverse, il est d'autres hypothèses où la présomption d'influence des contribuables se rattache à la crainte qu'ils peuvent inspirer.

300. — *Ces présomptions, fondées sur des relations plausibles de crainte,* se rattachent au phénomène de dissuasion déjà analysé (356). Lorsque les bénéficiaires d'un traitement fiscal de faveur ont les moyens de dissuader les titulaires du pouvoir fiscal, on peut légitimement penser que leur régime dérogatoire s'explique ou se maintient par la puissance de leur dissuasion. La presse et la crainte du « quatrième pouvoir » qu'elle représente en sont l'exemple type.

Divers avantages fiscaux sont accordés aux entreprises de presse et aux journalistes. Ces derniers bénéficient ainsi d'une déduction supplémentaire de frais professionnels de 30 % (357). Quant aux affaires de vente, de courtage, de façon, de fournitures, portant sur les journaux, l'article 261-8 1° les exonérait de T.V.A.. Lorsque la presse a été assujettie à la T.V.A., c'est encore un régime de faveur qui lui a été accordé.

Sur l'octroi de ces avantages, la pression diffuse qu'elle exerce a joué un rôle d'autant plus vraisemblable qu'un ancien directeur général des impôts l'admet lui-même. M. D. de la Martinière écrit en ce sens, à propos de l'ancien régime d'exonération de la T.V.A. :

*« la crainte de la presse a incité les pouvoirs publics à exonérer tous les supports d'information, qu'il s'agisse de journaux, des publications périodiques ou des organes d'information sur disques souples, et à étendre le bénéfice de cette mesure à des affaires annexes, comme celles qui sont réalisées par les agences de presse, les ventes de déchets d'imprimerie ou même les travaux de composition et d'impression des journaux, et les livraisons, faites à la presse, de papier, d'encre et de solvants »* (358).

Au cours d'enquêtes, il m'a même été indiqué qu'à la veille de périodes électorales les vérifications des entreprises de presse étaient aussi évitées. Autant dire que la dissuasion exercée par la presse s'alimente de craintes électorales. C'est vrai d'ailleurs pour la dissuasion que peuvent exercer d'autres catégories de contribuables. Tels les artisans ou les agriculteurs.

301. — Les privilèges fiscaux, dont bénéficient ces catégories de contribuables, ne peuvent s'expliquer que par l'intervention présumée de leurs représentants, avec une efficacité proportionnelle à la crainte électorale qu'ils inspirent. A cet égard, l'assiette retenue en 1975, pour la taxe professionnelle, en donne une illustration manifeste. Parce que le bénéfice comptable avant impôt est dix fois plus élevé chez les commerçants que chez les industriels, le gouvernement l'avait exclu de la matière imposable. L'objectif était connu. Chacun s'accorde à reconnaître que l'on voulait apaiser l'électorat du

(356) Cf. *supra* § 202 et s.

(357) Pour le champ d'application de cette déduction, cf. instruction du 29 mai 1974, B.O.D.G.I., Fiscalité des personnes, S.F. 23. 74 et B.C.D. 1974 n° 7-8 p. 257.

(358) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 460. Cf. aussi art. 39 bis C.G.I..

commerce et de l'artisanat. 1979 devait amener d'ailleurs la preuve à *contrario*. Il s'agissait alors de calmer le courroux d'industriels peu disposés « à éponger » l'allègement fiscal des commerçants et artisans. Comme par hasard, l'Assemblée Nationale réintroduisit alors les bénéfices dans l'assiette de la taxe professionnelle, en substituant la valeur ajoutée à l'ancienne base de calcul.

L'exemple vérifie l'affirmation générale de M. de la Martinière. « *Les groupes qui peuvent exercer des pressions, sur les organes politiques, font aménager l'impôt à leur profit.* Il ne faut pas chercher ailleurs la raison d'être des mesures dont bénéficient » les diverses catégories d'assujettis relevées. En d'autres termes, *chaque fois que la situation de l'auteur d'un texte fiscal se trouve être suffisamment tributaire d'une catégorie de contribuables actifs et organisés, leur intervention, dans l'élaboration du texte, peut être posée comme vraisemblable.*

D'autres présomptions sont encore possibles à établir à la constatation d'avantages fiscaux trop particuliers.

302. — *Ces présomptions, fondées sur la singularité des avantages fiscaux, naissent ici à l'observation des tolérances fiscales.*

Les dispositions fiscales tirent de leur source légale un caractère général et impersonnel. La légalité des règles fiscales implique leur généralité et exclut l'idée de normes singulières. C'est-à-dire de normes concernant un seul contribuable ou même une seule catégorie restreinte. Lorsque dérogeant à une règle générale, une décision accorde à un groupe de contribuables un avantage non étendu à d'autres catégories, la singularité de la situation faite à ces assujettis laisse présumer leur intervention. C'est précisément le cas pour toutes les tolérances. Soit un domaine recouvrant plusieurs centaines d'exemples (359).

Ainsi, l'instruction du 14 janvier 1970, admet que les sociétés immobilières, pour le commerce et l'industrie, sont autorisées à constituer une provision, pour couvrir la moins value « *éventuelle* » résultant de la cession, à l'issue du contrat du crédit-bail, de leur investissement immobilier (360). Or, l'article 39 du C.G.I. n'autorise la constitution des provisions qu'en vue de faire face à des pertes ou charges « *probables* ». Ce qui amène à exclure, aussi bien en comptabilité qu'en fiscalité, les pertes et charges simplement éventuelles. *L'octroi de cette possibilité, aux sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie, est trop singulier pour ne pas autoriser l'hypothèse d'une action efficace de ces bénéficiaires sur l'Administration fiscale.*

Dans le même ordre d'idée, lorsque le régime fiscal accordé est trop favorable, la présomption d'influence des bénéficiaires paraît encore légitime.

303. — *Ces présomptions, fondées sur l'importance des avantages accordés sont toutefois d'un maniement délicat.* La législation fiscale poursuivant en effet diverses finalités interventionnistes, les régimes particuliers et apparemment privilégiés ne peuvent être que nombreux. La matière à présomption est dans ces conditions presque aussi

(359) Cf. *supra* § 138.

(360) B.O.D.G.I., Fiscalité des entreprises 4 H - 4 - 70.

étendue que le droit fiscal. De plus, il est difficile d'apprécier dans quelle mesure les particularités d'un régime fiscal tiennent réellement à la pression des contribuables bénéficiaires plutôt qu'aux simples impératifs de l'interventionnisme. Enfin, la notion de « régime de faveur » ou d'« avantage fiscal » est trop subjective pour ne pas rendre contestable, dès le départ, tout raisonnement par présomption construit sur la base de son observation. Le Conseil des impôts en faisait la remarque, dans son rapport de 1979, à propos des *dépenses fiscales*. Un régime peut être considéré en effet soit comme dérogatoire ou avantageux, par rapport à certaines normes, soit comme faisant partie de la structure fiscale du pays.

Sous ces réserves, les présomptions tirées du caractère privilégié de certains régimes fiscaux comportent pourtant un élément de vraisemblance. A cet égard, un extrait de la fiche d'interview d'un haut fonctionnaire fiscal, en octobre 1973, vaut à être reproduit :

L'interviewé :

« J'ai des difficultés à vous citer des exemples, parce qu'il pourrait y en avoir de nombreux. Mais on peut affirmer qu'un régime de faveur est un régime négocié. Sorti pourtant de cette affirmation, vous arriverez difficilement à reconstituer tout ce qui a précédé la publication du texte. Prenez par exemple le Lefebvre. Regardez tout ce qui concerne la fiscalité des forestiers, ou mieux celle du pétrole, et vous aurez toutes les dispositions que vous souhaitez... »

L'enquêteur :

« Oui..., mais le Lefebvre n'indique pas que telle disposition a été prise sur l'action des représentants du secteur pétrolier ou des forestiers... »

L'interviewé :

« Evidemment... Mais il y a des choses qui vont d'elles-mêmes... »

304. — De fait, s'agissant par exemple de la fiscalité du pétrole, on peut y présumer que le bénéfice des *provisions, pour reconstitution de gisements ou fluctuations des cours* est dû à l'action des intéressés. Les avantages sont trop importants pour être d'un octroi spontané (361).

De la constatation de ces avantages, on peut induire en quelque sorte un schéma de négociation. « *En échange d'une grande liberté... fiscale, les gouvernements ont attendu des compagnies qu'elles leur procurent du pétrole en quantité suffisante et à un prix compatible avec leurs options économiques à long terme* » (362).

Dans ce cas toutefois, force est de reconnaître que les présomptions utilisées conduisent à des conclusions qui ne sont pas pleinement évidentes. Mais dans toutes les autres hypothèses citées, si l'on utilise les *diverses catégories de présomption dégagées, comme grilles de lecture des textes fiscaux, l'élaboration contradictoire du plus grand nombre d'entre eux apparaît comme vraisemblable*. Les conclusions précédentes, tirées de l'observation directe d'une dizaine de textes, se trouvent donc confirmées (363).

(361) Sur ces avantages, cf. Rapport Schwartz sur les sociétés pétrolières, *op. cit.* t. 1 p. 28 à 31, t. 3 p. 334. G. Dalimier, C.D.F.I. 1978, congrès de Sydney sur la fiscalité des industries extractives. Pour d'autres exemples de régimes de faveur, cf. Chr. de Brie et P. Charpentier, thèse *op. cit.* t. 1<sup>er</sup> p. 177.

(362) Rapport Schwartz, loc. cit. t. 1<sup>er</sup> p. 61.

(363) Cf. *supra* § 290.



305. — L'idée d'une élaboration unilatérale des normes fiscales ne correspond pas à la réalité. A l'exception de la source jurisprudentielle du statut de contribuable (364), qui ne peut pas faire l'objet d'une intervention directe des contribuables, toutes les autres sources sont négociées ou donnent lieu à consultation des organisations professionnelles. C'est vrai d'ailleurs non seulement de la législation fiscale française, mais des législations étrangères aussi (365).

Il ne faut pourtant pas tomber d'un excès doctrinal dans un autre. L'idée d'une négociation systématique, de toutes les dispositions fiscales, n'est pas plus exacte que l'opinion traditionnelle qui ne voit qu'unilatéralité dans l'élaboration fiscale.

L'affirmation d'une négociation du statut de contribuable est à nuancer. Pour deux raisons au moins.

*D'abord, toutes les catégories de contribuables n'ont pas les mêmes possibilités de concertation et des moyens d'influence d'efficacité comparable.* Certains contribuables sont stratégiquement situés, au carrefour de la finance et de la politique. Ils ont des possibilités d'intervention que n'ont pas d'autres catégories d'assujettis. Pour ces « *finpols* », comme les appelle le Pr Ferdinand Lunlberg, dans « les riches et les super-riches », le degré d'influence, sur l'élaboration des textes les concernant, est manifestement très élevé.

Ensuite, *toute une part de la fiscalité, concernant le plus souvent le principe même de l'imposition, est en bien des cas hors du champ de la négociation.* A cet égard, au cours d'un entretien de 1976, M. Ph. Rouvillois, directeur général des impôts, avançait l'exemple de la taxe professionnelle. Tout en ayant donné lieu à l'élaboration contradictoire, pour l'établissement de son régime, elle n'était pas à discuter dans son principe.

306. — Sous réserve toutefois de ces restrictions, l'élaboration contradictoire des éléments du statut de contribuable est une réalité observable et observée. L'affirmation est d'ailleurs tout aussi surprenante que banale. Surprenante, par rapport à une doctrine constante pour qui le « *statut de contribuable..., légal ou objectif, n'a aucun caractère contractuel* » (366). Mais banale aussi, dans la mesure où elle n'est pas spécifique au droit fiscal. Toutes les branches du droit ne sont-elles pas en effet aujourd'hui négociées ? Des réformes sur le droit du divorce, le droit pénal ou tout autre

---

(364) Sur cette source, cf. J.P. Lukaszewicz, thèse *op. cit.* pp. 70 et s. G. Schmeltz, *La jurisprudence fiscale...*, 1978.

(365) Pour un exemple en Suisse, cf. Pichon, *l'imposition des sociétés de capitaux en Suisse Romande*, *Steuer Revue* 1954 p. 475 : l'impôt sur le bénéfice net des personnes morales frappe un bénéfice net, comprenant notamment « les amortissements et réserves d'amortissement qui ne sont pas autorisés par l'usage commercial. L'Administration fédérale des contributions fixe un taux d'amortissements *d'un commun accord* avec le Vorort de l'Union Suisse du Commerce et de l'Industrie », c'est-à-dire l'équivalent du C.N.P.F.. Pour une action de groupement de contribuables au Canada, lors des travaux sur la réforme fiscale, cf. A. Margairaz, *Les commissions royales d'enquête sur la fiscalité au Canada*, *Steuer Revue*, 1965 p. 202.

(366) M. Lauré, *Technique et politique fiscales*, 1953 p. 452. G. Tixier et G. Gest, *Droit fiscal* 1978 p. 10.



matière juridique, n'ont-elles pas fait l'objet de consultations préalables (367) ?

Sans chercher à établir systématiquement la spécificité de la négociation fiscale, il faut bien voir que ces objections ne sont exactes qu'en surface. Elles reposent en fait sur une confusion entre négociation et simple consultation.

La plupart des textes, et dans les branches du droit les plus diverses, sont certes pris après consultations. Mais le plus souvent, ils ne sont pas négociés, c'est-à-dire *élaborés contradictoirement à la suite de discussions assorties de concessions réciproques*. La raison en est simple. La négociation suppose des négociateurs. Lesquels supposent des organisations pour les désigner, qui à leur tour impliquent l'existence d'intérêts et d'individus organisables. Or, pour un très grand nombre de textes, faute d'un groupe précis d'intérêts en cause, il n'y a pas d'organisations pour désigner des négociateurs. Il n'y a donc pas de négociation possible.

Au contraire, en matière fiscale, les textes à élaborer concernent en bien des cas des catégories de personnes suffisamment délimitées pour être organisées et représentées. La mise au point de ce textes peut alors être négociée avec des représentants concernés.

Pour autant, de cette négociation des sources du statut de contribuable, faut-il en conclure que le droit fiscal est aujourd'hui redevenu, comme sous l'Ancien Régime, « le résultat d'une mêlée... entre... les différentes catégories de contribuables » (368) ?

307. — Quoique excessive, l'image recouvre une idée à retenir, à condition d'en établir les limites.

L'idée est celle de la « corporatisation » du droit fiscal. On la retrouvera (369). Quant aux limites, elles tiennent à la complexité des éléments qui entrent en jeu dans l'élaboration du statut de contribuable. *Celui-ci n'est pas plus le résultat de la seule volonté du souverain que de la seule action des organisations professionnelles, représentatives des intérêts de leurs adhérents*. De façon plus nuancée et délicate à saisir, il est la synthèse de trois catégories d'éléments.

D'abord, un élément objectif, tenant aux données économiques, sociales et psychologiques du pays et du moment considérés (370). Ensuite *l'imperium*, constitué par la volonté du souverain fiscal ou plus concrètement des

(367) Par exemple, le projet prévoyant l'institution du juge unique, en matière correctionnelle, avait fait l'objet d'une intervention de 14 organisations d'avocats et de magistrats auprès du Président de la République, cf. *Le Monde* 2 juillet 1975, p. 8. Plus généralement, cf. Ch. Debbasch écrivant : « *La profonde volonté de participation des... groupes sociaux, amène l'Administration à associer, à la prise de ses décisions, de nouveaux partenaires*. Syndicats et groupes de pression divers se voient ouvrir les dossiers, invités à donner leur avis, choyés par l'exécutif... Aujourd'hui, les Séguy, Nicoud ou Malterre dialoguent directement avec l'Administration », *La France de G. Pompidou*, 1974 p. 62. J. Rovay, Une idée neuve : La démocratie, *Seuil* p. 27. Cf. aussi le rapport Sudreau sur la réforme de l'entreprise, 1975 p. 209.

(368) P. Legendre, *Histoire de l'Administration de 1750 à nos jours*, p. 351.

(369) Cf. *infra* § 371.

(370) Cf. *infra* § 345 et s.

titulaires du pouvoir fiscal. Enfin un élément sociologique, qui représente précisément l'action et l'influence des contribuables.

Du jeu de ces trois facteurs résulte l'élaboration du statut de contribuable, sans que l'on puisse préciser avec certitude la part qui revient à chacun d'eux. Ainsi s'explique, qu'au gré des auteurs et des écoles, les conclusions puissent changer selon le facteur privilégié. Les économistes tendent à mettre l'accent sur le premier de ces facteurs. Les juristes retiennent depuis toujours le second. La recherche que j'ai menée ici s'est concentrée surtout sur le troisième. C'est là sa limite qui donne la mesure de la fiabilité de ses conclusions.

Cette marge d'approximation révélée, l'affirmation d'un statut de contribuable négocié et corporatif peut être reprise. Elle exprime une réalité qui réactualise des précédents lointains. Les négociations fiscales modernes rappellent en effet un phénomène comparable connu de la fiscalité d'Ancien Régime.

308. — Jusqu'au XVII<sup>e</sup> et même XVIII<sup>e</sup> siècle (371), les subsides demandés par le roi étaient négociés, soit avec les Etats provinciaux, comme en connaissaient le Languedoc et la Normandie (372), soit surtout avec le clergé des lendemains du contrat de Poissy (373). Si l'on compare ces négociations fiscales, entre la Royauté et l'Assemblée Générale du Clergé de France, d'une part, et les négociations contemporaines entre pouvoir fiscal et organisations agricoles d'autre part, c'est une même *bureaucratie permanente*, une même âpreté et une même « catégorisation » de la situation des contribuables qui se retrouvent.

Certes, la négociation du XX<sup>e</sup> siècle n'est pas officielle comme sous l'Ancien Régime. Encore que le visa de certaines lois, à la consultation des organisations professionnelles, lui donne à l'occasion un caractère officiel. Mais les groupements professionnels affrontent aujourd'hui le souverain fiscal avec tout autant d'efficacité que le faisaient le clergé, les villes des Etats provinciaux ou d'autres titulaires des « *privileges de consentement* » d'Ancien Régime (374).

Etabli de façon contradictoire, l'impôt n'est donc plus le résultat de la seule volonté du souverain. Si tant est qu'il l'ait été à un moment quelconque. L'observation, *de la négociation des sources formelles du statut de contribuable remet ainsi en cause l'idée d'une fiscalité fondée sur le concept de souveraineté et faite d'unilatéral.*

Lorsque le contribuable est associé à l'élaboration de son statut, celui-ci ne peut trouver son fondement dans l'unilatéralité d'une volonté souveraine. Il repose tout simplement sur le consentement du contribuable. C'est dire que *la négociation, des sources formelles du statut du contribuable, emporte des effets sur l'analyse des sources matérielles de ce même statut.* Ils tiennent dans la réactualisation du plus ancien des principes de droit public : *Le consentement des contribuables à l'impôt.*

(371) Y. Thomas, thèse *op. cit.* t. 1<sup>er</sup> p. 65.

(372) F. Huguet, les Etats du Languedoc et le droit de doléance, au XVII<sup>e</sup> et au XVIII<sup>e</sup> siècles, 1656-1789, Mémoire D.E.S. Montpellier, 1972.

(373) Par le contrat de Poissy, passé le 21 octobre 1561 avec le Roi, le clergé s'engage à verser pendant six ans une somme employée en rachat des domaines, aides et gabelles. Ce contrat se présente « comme l'accord de volontés de deux parties traitant sur un pied de parfaite égalité juridique, et sans que rien y dénote la subordination politique de l'un à l'autre. L'idée de souveraineté royale en est complètement absente... », Y. Thomas, *op. cit.* p. 232.

(374) Sur ces privilèges, cf. *infra* § 353.

## CHAPITRE II

### LE CONSENTEMENT A L'IMPOT COMME SOURCE MATERIELLE DU STATUT DE CONTRIBUABLE

309. — L'idée de la situation statutaire du contribuable est logiquement reliée au postulat du fondement régalien de l'impôt. Lorsqu'on admet celui-ci, celle-là est naturellement impliquée. Face en effet à la toute puissance du souverain fiscal, il ne peut exister de situations particulières (1). Tous les contribuables sont à égalité devant lui. Ils sont dans une situation générale et impersonnelle.

Mais est-il vraiment exact que la souveraineté fiscale soit le fondement de l'impôt et la source matérielle de la situation de contribuable ?

La question peut paraître bien théorique et n'avoir d'autre intérêt que celui de la dispute de méthaphysique juridique. Divers auteurs, français, italiens ou portugais, en ont déjà fait la remarque (2). Pourtant, outre qu'il

---

(1) F. Sainz de Bujanda, *op. cit.* p. 269. Aussi *supra* § 103-104.

(2) G. Vedel, « *La controverse peut avoir un intérêt moral ou métaphysique, mais certainement pas d'intérêt juridique* », Institutions financières, les cours de droit, 1961-1962 p. 207. Cf. P. Soares Martinez, pour la doctrine portugaise : « *A palavra soberania corresponde sem dúvida um certo conteúdo político e um determinado conteúdo moral...* ». « *Sendo a soberania tributária um dos aspectos da soberania estadual, o seu fundamento último vai confundir-se, com o fundamento filosófico... do próprio Estado, qua não é objecto de análise jurídica* », Da personalidade tributaria, p. 224 et 239. Pour la doctrine italienne, cf. A. Berliri, Principi di diritto tributario, 1967, vol. 1, p. 177. Cf. toutefois L. Mehl, Science et techniques fiscales, 1959, t. 1<sup>er</sup> pp. 307 à 309. Que ce problème des sources matérielles du statut de contribuable soit théorique, c'est l'évidence. Sur ce plan, il pose pourtant la « question essentielle... [de savoir] qu'est-ce qui fait qu'une norme est norme ? », C. Cosio, La norme et l'impératif chez Husserl, Mélanges P. Roubier 1961, t. 1 p. 145.

serait possible de relever certains intérêts pratique à ce débat théorique (3), il faut en arriver à l'aborder de front. L'évocation répétée, d'une souveraineté fiscale toujours affirmée mais jamais établie, devient en effet lancinante. D'autant que le phénomène n'est pas nouveau.

310. — Si la localisation du fondement de l'impôt a pu varier au gré des théories de l'échange, de l'assurance ou de la solidarité (4), le plus souvent on la situe dans l'*imperium* de l'Etat. C'est une constante doctrinale, depuis le Moyen-Age, où l'auteur du *Songe du Verger* a le premier établi ce rapport entre souveraineté et prélèvement fiscal (5). A partir de cette période, de siècle en siècle et d'auteurs en auteurs, l'idée est devenue, on l'a vu, un poncif. On la relève par exemple au XVIII<sup>e</sup> siècle dans l'encyclopédie méthodique de Diderot et d'Alembert (6). Et elle se retrouve encore au XX<sup>e</sup> siècle chez des auteurs aussi divers que O. Mayer (7), A. D. Giannini (8), Myrbach-Rheinfeld (9), le doyen Troabas, P.M. Gaudemet, D. de la Martinière, G. Tixier ou G. Gest (10). Tous voient « le fondement de l'impôt [dans] l'exercice de la souveraineté » (11).

La convergence des opinions ne vaut pourtant pas démonstration. Pas plus qu'elle ne lève toutes les interrogations. Si l'impôt résulte en effet de la seule volonté du souverain fiscal, comment expliquer les diverses hypothèses où il ne peut être établi, faute précisément de rencontrer l'adhésion des assujettis ? Comment concilier l'idée de souveraineté, avec les hypothèses où l'on a vu les représentants socio-professionnels de contribuables imposer leurs revendications ?

A la vérité, l'observation précédente, des négociations fiscales, montre plutôt que *le consentement à l'impôt est un fondement nécessaire au prélèvement fiscal* (section 2), *alors que la souveraineté fiscale n'est au mieux qu'un fondement insuffisant* (Section 2).

(3) Par exemple, pour l'imposition des salariés allant travailler à l'étranger, qui doit exercer la compétence fiscale ? L'Etat d'envoi ou l'Etat d'accueil ? L'I.F.A. examinait en 1974 ce problème lors du congrès de Mexico, M. J. de Longueville, délégué de la Belgique, a pu y montrer que la réponse variait selon l'idée que l'on se faisait du fondement de l'impôt. Ainsi les droits de succession, résidu de l'ancien droit éminent exercé par le seigneur féodal, devaient être prélevés par l'Etat d'envoi. Par contre, l'impôt sur le revenu devait être prélevé par l'Etat d'accueil, parce que son fondement n'était plus dans la souveraineté fiscale, mais dans la participation du contribuable concerné aux services offerts par l'Etat d'accueil.

(4) Cf. *supra* § 11-13. Aussi P.M. Soarez-Martinez, *La obligación de impuesto...*, *Revista de derecho financiero...*, 1958 p. 405.

(5) Cf. *supra* § 103.

(6) Finances, tome 1<sup>er</sup>, Discours préliminaire ou essai historique sur les finances : « Sous le nom de finances on comprend toute espèce de deniers publics et le pouvoir de les lever est un des attributs de la souveraineté ».

(7) Le droit administratif allemand, II, p. 190.

(8) *Istituzioni di diritto tributario*, 1968 p. 34.

(9) Précis de droit financier, *op. cit.* p. 115.

(10) Cf. *supra* § 103.

(11) G. Tixier, G. Gest, *Droit fiscal* 1978 p. 4.



## SECTION 1

LA SOUVERAINETE FISCALE :  
SOURCE MATERIELLE INSUFFISANTE

311. — « Aspect technique, en matière d'impôts, de la souveraineté étatique (12), la souveraineté fiscale est le plus souvent définie comme « le pouvoir de créer des impôts » (13). Participant de la souveraineté étatique, elle est comme elle une *compétence exclusive, autonome* et plénière (14). Maxime Chrétien l'exprimait de façon imagée en écrivant que « le domaine fiscal est... une chasse gardée, où l'Etat, complètement indépendant des autres Etats, peut tout faire vis à vis de ce malheureux gibier que représentent les contribuables » (15).

Or, c'est bien ce qui paraît contestable. Pour des raisons de droit et de fait, l'Etat ne peut pas faire tout ce qu'il veut vis à vis de ses contribuables. Il n'est pas complètement indépendant et son territoire n'est plus entièrement une « chasse » qui lui serait exclusivement réservée. Toute une série d'atteintes, plus ou moins profondes, sont portées à la plénitude (§ 3), à l'autonomie (§ 2), et à l'exclusivité (§ 1) de sa souveraineté fiscale.

## PARAGRAPHE 1

## Les atteintes à l'exclusivité de la souveraineté fiscale

312. — L'idée d'exclusivité signifie que sur territoire donné ne s'exerce, en principe, qu'une seule compétence d'Etat. C'est en quelque sorte l'idée déjà exprimée par Beaumanoir selon laquelle « *chascuns barons est souverain en sa baronie* ».

Appliquée au domaine fiscal l'exclusivité exige, pour être vérifiée, qu'une seule autorité, celle de l'Etat, puisse imposer des prélèvements au

(12) M. Chrétien, A la recherche du droit international fiscal commun, 1955. Pour la même idée, cf. P. Soares Martinez, Da personalidade tributaria 1953 p. 233 : « Como aspecto que é da soberania estadual, a soberania tributaria apresenta as mesmas características ». Pour l'idée contraire cf. G. Dalimier : « la souveraineté fiscale est... nettement distincte de la souveraineté politique », Juris-classeur. Droit international fascicule 301 § 10.

(13) P. Soares Martinez, *ibidem*. G. Dalimier : « La Souveraineté fiscale peut se définir comme étant le pouvoir d'édicter un système d'impôts, soit législatif, soit réglementaire... » *op. cit.* § 7.

(14) Ch. Rousseau, l'indépendance de l'Etat dans l'ordre international, R.C.A.D.I. 1948, II, p. 171-253. Aussi G. Dalimier, *op. cit.* § 8.

(15) L'exercice de la fonction législative fiscale en droit des gens, Mélanges G. Scelle, 1950, t. 2 p. 806.

besoin par la contrainte. « Si le droit d'imposer est une prérogative de souveraineté, il en résulte logiquement que le roi jouit d'un monopole fiscal dans son royaume (16). Au « roy seul appartient de prendre tribut sur les personnes » (17).

La proclamation de ce monopole entraîne l'interdiction des prélèvements fiscaux concurrents. Mais dès le XIV<sup>e</sup> siècle, deux exceptions existent. Soit le pouvoir royal d'imposer est concurrencé de l'intérieur. Soit il est concurrencé de l'extérieur. La première exception recouvre les droits seigneuriaux qui se maintiennent, sous forme de taxes indirectes, jusqu'au XVIII<sup>e</sup> siècle. La deuxième, plus limitée, concerne certaines villes, proches des frontières et non intégrées au royaume, telle Metz, où l'empereur conserve, le droit de lever l'impôt.

Avec des contenus différents, cette double atteinte, interne et externe, à l'exclusivité de la souveraineté fiscale, se retrouve aujourd'hui.

D'abord, à l'intérieur de son territoire, l'Etat n'est pas la seule autorité à pouvoir exiger des prestations par voie de contrainte. D'autres personnes morales bénéficient de cette faculté d'imposition. C'est tout le phénomène de la parafiscalité qui démembré la souveraineté fiscale. Ainsi atteinte de l'intérieur, cette souveraineté voit aussi son exclusivité altérée de l'extérieur par les prélèvements des organisations internationales. Si bien qu'elle est à la fois dépassée et démembrée. Dépassée par une ébauche de prélèvements internationaux à forme fiscale (B) et démembrée par la privatisation de l'impôt que réalise la parafiscalité (A).

#### A. — Les atteintes internes : les prélèvements parafiscaux, démembrements de la souveraineté fiscale.

313. — Au nombre des prélèvements effectués par les personnes morales de droit interne et entrant en concurrence avec le prélèvement régalien on pourrait compter la fiscalité locale. Certes comme sous l'Ancien Régime, où les villes et les Etats provinciaux ne pouvaient imposer pour leurs propres besoins qu'avec l'autorisation du roi (18), la fiscalité locale contemporaine n'existe que par la volonté du pouvoir central. *Mais si juridiquement l'imposition locale n'est pas concurrente de l'imposition régaliennne, dès lors qu'elle n'existe que par l'autorisation du souverain, l'observation des faits devrait conduire à relativiser l'affirmation.*

Dans la mesure où la fiscalité locale ajoute à une pression fiscale, qui ne peut pas être psychologiquement et économiquement indéfinie, elle limite bien et concur-

(16) Y. Thomas, *op. cit.* p. 15.

(17) A. Poyssel, *Institutes coutumières*, édition revue par P. Challine, Paris 1657, Livre 1 p. 2.

(18) Des concessions d'impôts étaient accordées, appelées octrois, cf. Olivier Martin, *Histoire du droit*, 1951 p. 409.

rence forcément le champ offert aux prélèvements nationaux (19). M. Y. Thomas l'exprime, pour l'Ancien Régime, en écrivant que « les concessions d'impôts, aux villes et aux Etats provinciaux, concurrencent en pratique le fisc royal » (20). De même aujourd'hui, les difficultés à étendre la T.V.A. au commerce de détail ont fourni aussi exemple. Un des obstacles en effet, à l'extension de la T.V.A., résidait dans l'opposition des communes à la suppression de « leur » taxe locale que devrait entraîner cette généralisation. La fiscalité locale concurrençait bien ici la fiscalité nationale.

314. — La remarque vaut encore, lorsque de simples personnes morales de droit privé se voient offrir la possibilité d'effectuer des prélèvements obligatoires. C'est toute l'hypothèse des taxes parafiscales. Bien qu'autorisées par le souverain fiscal, elles n'en altèrent pas moins *en fait* l'exclusivité de ses propres prélèvements.

La concurrence et le démembrement qu'elles amènent, proviennent de leur nature.

Comme les impôts, ces taxes parafiscales sont des prélèvements par voie de contrainte. L'avis du Conseil d'Etat en la matière, du 11 mai 1954, le rappelle. Le rapprochement peut d'ailleurs être poursuivi encore sur le terrain du régime juridique. De grandes similitudes y existent entre les deux types de prélèvements (21). Fiscal et parafiscal. Les techniques de recouvrement, par exemple, sont ainsi d'autant plus proches, que les taxes parafiscales sont parfois recouvrées par l'Etat lui-même, pour le compte des organismes bénéficiaires. C'est le cas pour les taxes dont l'assiette est commune avec les impôts perçues au profit de l'Etat.

La parafiscalité participe donc bien de la nature de l'impôt (22). C'est en ce sens qu'elle tend à démembrement la souveraineté fiscale, puisqu'elle permet un prélèvement obligatoire au bénéfice d'une personne morale autre que le souverain.

315. — Certes, les taxes parafiscales sont établies par décret, et leur perception, au-delà du 31 décembre de l'année de leur institution, doit être autorisée par le Parlement. Mais ces deux éléments ne changent pas le résultat pratique de la parafiscalité. De simples personnes morales de droit public, et même de droit privé, ont la possibilité de percevoir un prélèvement de la nature de l'impôt. C'est bien là la réalité concrète de taxes parafiscales, perçues, selon l'ordonnance du 2 janvier 1959, « au profit d'une personne morale de droit public ou privé *autre que l'Etat*, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs » (23). Le Comité interprofessionnel de la côte d'or pour les vins d'appellation contrôlée, le Centre technique de la salaison de la charcuterie, l'Association pour le soutien au

(19) Cf. *infra* § 346 note 127 pour la pression fiscale. Pour la concurrence des compétences fiscales dans les Etats fédéraux, cf. J. Anastopoulos, *Les aspects financiers du fédéralisme*, L.G.D.J. 1979 p. 123 et s.

(20) *Op. cit.* p. 30.

(21) Ducos-Ader, *Le régime juridique de la parafiscalité*, R.S.L.F. 1956 p. 600.

(22) L. Trotabas, *op. cit.* p. 472. M. Waline, *Le régime d'établissement des taxes parafiscales*, R.S.F. 1961 p. 652.

(23) Sur la signification des mots « *et leurs établissements publics...* », cf. Conseil Constitutionnel, 23 février 1970, Institut... des pêches maritimes, D. 1970 p. 388.

théâtre privé ou l'Union nationale d'associations familiales, ont la possibilité, comme l'Etat, de percevoir des prélèvements forcés.

Devant autant de détenteurs d'un pouvoir d'imposition, il est difficile de voir en celui-ci une compétence vraiment exclusive. Elle est en fait partagée avec différents organismes dont le nombre donne la mesure du démembrement qu'amène la parafiscalité.

316. — A cet égard, désignant les taxes perçues dans un intérêt économique ou social, la parafiscalité pourrait englober les cotisations de sécurité sociale. Mais l'article 1<sup>er</sup> du décret du 24 août 1961 les exclut. Il existe donc une acception large et une acception plus restrictive du domaine de la parafiscalité. Dans ce dernier sens, la parafiscalité ne recouvre que les prélèvements énumérés à l'état annexe « E » de la loi de finances annuelle. Ainsi défini, son domaine n'atteint pas l'importance qu'il aurait s'il englobait des cotisations sociales représentant en 1980 18 % du P.I.B. (24). Pourtant, même entendue *stricto sensu*, la parafiscalité couvre encore un champ de grande étendue.

317. — Pour 1980, la loi de finances autorisait la perception de 80 taxes parafiscales. Soit un montant de recettes de 4,1 milliards de francs, sans compter la redevance télévision. En l'ajoutant, le volume des recettes parafiscales dépassait huit milliards. Autrement dit, même avec une tendance au recul des ressources parafiscales, dès lors qu'elles représentent 3 % environ de la charge fiscale supportée par les contribuables d'Etat, l'atteinte à l'exclusivité de la compétence fiscale étatique n'est pas secondaire. Lorsque près de quatre-vingt organismes, autres que les collectivités publiques, bénéficient d'une parcelle de pouvoir d'imposition, il y a bien démembrement de la souveraineté fiscale (25).

(24) Le Monde 25 septembre 1979, pp. 23 et 26. La pression fiscale de l'Etat n'était en 1980 que de 17,9 % du P.I.B..

(25) L'idée n'est pas neuve. En 1908 J. Caillaux pouvait constater : « l'impôt n'est plus l'attribut essentiel de la souveraineté : faut-il en conclure que la souveraineté est démembrée » et que l'on est revenu à « ce qui s'est passé au temps de la féodalité ? », J.O. Débats Chambre des députés 22 mai 1908, p. 1034. Dans son rapport de 1973, la Cour des Comptes relève elle-même que « la parafiscalité contribue parfois à un véritable démembrement de l'Administration ». Sur cette situation, cf. J. Pellat, Le démembrement de l'Administration, thèse Montpellier 1972. Le phénomène se retrouve ailleurs. Au Brésil par exemple, cf. C. Aparecida Cardo, *Estudos Sobre a parafiscalidade in direito tributário*, vol. 2 Sao Paulo, 1971 pp. 87-124. En Tunisie avec plus de 100 taxes parafiscales, cf. H. Ayadi, Fiscalité tunisienne, Tunis 1977 p. 6. En R.F.A., comme en Finlande, le démembrement tient aussi à un *impôt ecclésiastique*. Les services fiscaux le collectent pour les églises. Il représente, selon les länder, 8 à 10 % de l'impôt sur le revenu, Le Monde 20 juin 1974 p. 16. Pour un démembrement du service de recouvrement, cf. le rôle d'intermédiaire que jouent les entreprises dans la collecte des impôts. Elles assurent chaque année 4/5<sup>e</sup> des prélèvements fiscaux. « Elles sont les fermiers généraux de notre époque, partageant avec l'Etat le pouvoir de lever l'impôt, facturant le service rendu en déduisant du bénéfice imposable les frais de gestion qu'elles engagent... », Chr. de Brie, Le Monde diplomatique janvier 1975 p. 8. Aussi G. Egret, rapport C.E.S. *op. cit.* p. 215.



Il est vrai qu'à parler d'un démembrement, on implique tout de même qu'au départ une seule souveraineté s'exerce sur le territoire considéré. Celle qui est démembrée précisément. A tout prendre, on pourrait donc objecter que la parafiscalité n'altère pas l'exclusivité du monopole fiscal régalien. Si la remarque est ici exacte, elle ne l'est plus au contraire lorsque l'atteinte à la souveraineté fiscale provient de l'extérieur. Le droit souverain d'imposition n'est pas alors démembré, mais dépassé par les prélèvements des organisations internationales.

B. — Les atteintes externes : les prélèvements des organisations internationales, dépassements de la souveraineté fiscale.

318. — Ce sont surtout les prélèvements des communautés européennes qui portent atteinte à l'exclusivité de la souveraineté fiscale. Mais ceux des organisations internationales, bien que moins contraignants, n'en ont pas moins parfois un effet comparable.

Pour faire face à leurs dépenses, les organisations internationales bénéficient des contributions de leurs Etats membres. Par exemple, la France contribue chaque année pour vingt-quatre millions de dollars environ au budget ordinaire des Nations-Unies et elle verse en moyenne cinq milliards de francs de contributions aux organismes internationaux. Plus généralement, le budget de programme de l'O.N.U. étant depuis 1979 supérieur à un milliard de dollars, il est aisé d'imaginer l'importance des contributions que les Etats membres ont à verser (25 bis).

319. — Ces contributions ont-elles un caractère obligatoire, ou les Etats ont-ils la possibilité d'en refuser le versement ? Pour l'O.N.U., l'article 17 § 2 de la Charte ne laisse pas de doute sur la réponse. Les contributions, visant à couvrir les dépenses de l'organisation, sont obligatoires. Seule pourrait faire éventuellement objet de contestation, la qualification de certaines dépenses au regard de cet article 17 (26). Mais cette réserve exceptée, les dépenses des Nations Unies, rendues obligatoires par la majorité des deux tiers, peuvent être imposées aux Etats membres qui n'y ont pas consenti (27).

Certes, on peut objecter qu'en ratifiant le traité constitutif de l'organi-

(25 bis) Le budget de la Communauté économique Européenne est passé par exemple de 250 millions de dollars en 1960, à plus de 3 milliards dix ans après. Cf. R. Szawlowski, *Les finances et le droit financier d'une organisation internationale*, Paris.

(26) C'est toute la question des dépenses engagées pour les opérations de maintien de la paix. Dans un avis du 20 juillet 1962, la C.I.J. a estimé que ces dépenses « constituent des dépenses de l'organisation au sens de l'article 17 », *Recueil C.I.J.* 1962, p. 180. Cf. J.C. Martinez, *Le financement des opérations de maintien de la paix*, R.G.D.I.P. 1977 p. 4.

(27) Avec, dans le cadre des Nations Unies, la sanction, sans doute théorique, de l'article 19, privant du droit de vote. Sur cette sanction, cf. D. Ciobanu, *Financial obligations of States under article 19 of the charter*, Milano 1973.

sation considérée, l'Etat a manifesté son consentement aux dispositions réglant les questions budgétaires. Et effectivement, depuis l'arrêt Wimbledon du 17 août 1923, la Cour Permanente de Justice Internationale a plusieurs fois affirmé cette idée.

« *La conclusion d'un traité quelconque, par lequel un Etat s'engage à faire ou à ne pas faire quelque chose, [n'est pas] un abandon de souveraineté* : La faculté de contracter des engagements internationaux est en effet un attribut de la souveraineté de l'Etat » (28).

Exacte, la remarque reste tout de même très théorique. Le différend sur les dépenses de maintien de la paix en donne d'ailleurs exemple. Signataires de la charte, la France et l'Union soviétique se refusaient à contribuer à certaines dépenses pour les opérations de maintien de la paix au Congo. Pourtant en définitive, quelques années après, ces deux pays ont bien participé à l'épuisement du déficit laissé par ces opérations. Par conséquent, au-delà du volontarisme de leur nature, les contributions aux organisations internationales s'avèrent en fait contraignantes pour les Etats membres. Ne serait-ce que parce qu'un Etat ne peut se suffire de la société relationnelle et vivre à l'écart de la société institutionnelle. Les Etats-Unis l'ont montré en 1979, en revenant au sein de l'Organisation Internationale du Travail.

*Assujetti alors à des contributions pratiquement obligatoires, l'Etat cesse d'être le fisc qu'il est dans la société interne pour devenir contribuable dans la société internationale.* M. Chrétien l'observait en notant que « du point de vue des impôts, tout Etat possède deux qualités : celle de fisc, personnalité fiscale active, et celle de contribuable, personnalité fiscale passive » (29).

*Mais le souverain fiscal qui devient contribuable est-il encore souverain ?*

On pourrait être tenté de répondre non. Pourtant, si l'on voit dans la souveraineté fiscale une compétence purement territoriale, l'Etat ne cesse pas d'être fiscalement souverain du seul fait qu'il est assujetti à des contributions d'organisations internationales. Sur son territoire, sa souveraineté reste exclusive. La remarque n'est toutefois exacte qu'en partie. Les organisations internationales ne touchent certes en rien, par leurs contributions, à l'exclusivité territoriale de la compétence fiscale de l'Etat. Mais celle-ci est tout de même concurrencée, d'une infime façon il est vrai, par les prélèvements que ces organisations effectuent sur leurs fonctionnaires.

320. — Si avant guerre, la société institutionnelle ne comptait que 2000 fonctionnaires internationaux, le chiffre est aujourd'hui de l'ordre de 43000 dont 23000 fonctionnaires pour les seules organisations de la famille des Nations Unies. Ces fonctionnaires bénéficient en général des différentes immunités fiscales accordées traditionnellement aux agents diplomatiques (30).

(28) C.P.J.I., Série A, fascicule 1 p. 25.

(29) A la recherche du droit international commun, 1955 p. 220.

(30) Sur ces immunités fiscales des agents diplomatiques, cf. M. Hardy, *Modern diplomatic law*, Manchester 1968, pp. 69 à 94.

M. R. Sédillot note à ce propos, sur un mode plaisant : « devenez fonctionnaire de l'un de ces organismes à initiales : O.N.U., F.M.I., B.I.R.D. U.N.E.S.C.O., F.A.O., O.T.A.N. et beaucoup d'autres. Vous deviendrez intouchables... L'impôt ne pourra plus atteindre vos revenus. Vous échappez à votre nation, par conséquent à votre fisc » (31).

Cette possibilité d'évasion ou d'exemption est pourtant de moins en moins réelle. Les fonctionnaires internationaux sont en effet soumis, de plus en plus souvent, à un prélèvement effectué par la propre organisation internationale qui les emploie. Dans le cadre des Communautés européennes, il existe ainsi un *impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés aux fonctionnaires et autres agents des communautés*. « Impôt communautaire substitué aux impôts nationaux », cet impôt a d'abord joué uniquement dans le cadre de la C.E.C.A., avant d'être généralisé (32). Les Nations Unies ont institué aussi un impôt sur leurs fonctionnaires, en vertu d'une résolution adoptée en 1948. « Cette contribution, qui frappe les traitements versés par l'O.N.U., est un embryon de fiscalité internationale » au produit non négligeable (33). En 1973, sur les 234 millions de dollars de recettes inscrits au fonds général de l'O.N.U., plus de 19 millions, soit 8,16 %, provenaient de ces contributions perçues sur le personnel (34). Le chiffre représente près de deux fois le montant de la contribution de la France, au titre de la même année.

321. — Ce prélèvement international concurrence d'autant plus les souverainetés fiscales, qu'il est exclusif des prélèvements nationaux. Le traité multilatéral du 13 février 1946, sur les privilèges et immunités de l'O.N.U., exonère en effet les traitements versés par l'organisation internationale des impôts perçus par les Etats membres (35). Tous ces Etats ont accordé cette exonération, à l'exception de huit d'entre eux, dont les Etats-Unis, le Canada et l'Espagne (36). Mais les Nations Unies remboursant aux fonctionnaires internationaux, ressortissants de ces pays, l'impôt prélevé par leur Etat, il y a bien reconnaissance de la concurrence de deux pouvoirs fiscaux engendrant une double imposition (37).

(31) Le fisc ou l'école des contribuables, 1955 p. 253. Sur cette exonération fiscale, cf. M. Bedjaoui, *Fonction publique internationale*, 1958, p. 249.

(32) C.J.C.E., 16 décembre 1960, Humbert contre Etat belge, Recueil p. 1129. Cet impôt communautaire est régi par les dispositions de l'article 13 du protocole du 8 avril 1965, sur les privilèges et immunités des communautés européennes. Cf. P. Amselek, *Les Communautés européennes et les institutions budgétaires françaises*, in *Annales de la faculté de droit de Strasbourg*, t. 27, L.G.D.J. 1975.

(33) M. Chrétien, *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel*, R.C.A.D.I. 1956 p. 11. Selon l'auteur, « la création de cette contribution est irrégulière car la charte n'attribue à l'O.N.U. aucun pouvoir de taxation même à l'égard de ses propres agents ». Sur la fiscalité interne des organisations internationales, cf. A. Plantey, *Droit et pratique de la fonction publique internationale*, 1977 p. 338.

(34) Rapport financier et comptes de l'exercice terminé le 31 décembre 1973, O.N.U., Ass. Gén., XXIX<sup>e</sup> session, supplément n° 7, A/9607 p. 66.

(35) Ph. Cahier, *op. cit.* p. 223.

(36) Les cinq autres sont Madagascar, l'Ouganda, la Tanzanie, la Turquie et le Zaïre.



*Sur les fonctionnaires internationaux, la compétence fiscale des Etats est donc concurrencée, quand elle n'est pas exclue.* Il est vrai qu'il s'agit là d'atteintes exiguës au monopole étatique d'imposition. Ce sont des cas frontières. Par contre, dans le cas des *prélèvements « fiscaux », effectués par les Communautés européennes*, la concurrence à la souveraineté fiscale de l'Etat est des plus nettes.

322. — C'est avec la Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier, qu'est apparue la première manifestation d'une *fiscalité communautaire*. Elle a revêtu la forme d'un prélèvement, au taux de 1 % perçu par la Haute Autorité sur les entreprises productrices de charbon et d'acier (38). Dans la pratique, le taux de 1 % n'a d'ailleurs pas été atteint. Il s'est situé, des années durant, au niveau de 0,25 %.

Depuis la décision du 21 avril 1970, cette imposition du charbon et de l'acier n'est plus le seul exemple de prélèvement communautaire. Trois autres sources de recettes autonomes ont été créées : *le prélèvement agricole, les droits du tarif douanier commun et une fraction de la T.V.A. des Etats membres, au taux de 1 %*. Si bien qu'aujourd'hui, le budget communautaire est intégralement financé par ces trois ressources propres (39).

Mais l'existence de l'atteinte, que ces prélèvements portent ou non à l'exclusivité des souverainetés fiscales, est fonction de l'analyse de leur nature juridique. Selon que l'on y voit des *impôts communautaires* ou de simples *droits de créance, conférés aux Communautés sur leurs Etats membres*, l'atteinte au monopole fiscal existe ou n'existe pas.

323. — L'analyse des prélèvements communautaires, comme des contributions de type classique, peut s'appuyer sur divers éléments de leur régime juridique (40). Ainsi, selon la décision même de 1970, qui les institue, ces ressources « sont perçues par les Etats membres, conformément aux dispositions législatives, réglementaires et administratives nationales. Ce n'est qu'ensuite qu'elles sont mises à la disposition des Communautés. Elles continuent d'ailleurs en France à être inscrites au budget général de l'Etat sous l'appellation de *contribution financières de la France au budget des Communautés européennes* (41).

---

(37) Le remboursement des impôts prélevés par les huit Etats, sur leurs ressortissants fonctionnaires internationaux, s'opère par le biais d'un *fonds de péréquation*. En 1973 les Nations Unies ont remboursé 6 688 085 dollars d'impôts dont plus de 95 % aux fonctionnaires ressortissants des U.S.A., cf. rapport financier *op. cit.* p. 89. Ce remboursement conduit au résultat où tous les Etats membres des Nations Unies, qui respectent l'immunité fiscale des fonctionnaires internationaux, deviennent contribuables des 8 Etats qui ne la respectent pas...

(38) Cf. P. Reuter, La C.E.C.A., 1953 pp. 68 et s.

(39) Sur ces questions, cf. L. Cartou, Droit financier et fiscal européen, 1972. Gojat, Les ressources propres des communautés européennes, R.S.F. 1972, pp. 515 et s..

(40) Cf. en ce sens, G. Isaac, La rénovation des institutions financières des communautés européennes depuis 1970, Revue trimestrielle de droit européen, 1973, p. 695. D. Ruzié, L'autonomie financière des communautés européennes et l'accroissement des pouvoirs budgétaires du Parlement européen, J.C.P. 1970, I, n° 2354 § 30.



« Cette médiation des administrations nationales, qui font... écran entre les contribuables nationaux et les Communautés », prend aussi d'autres formes (42). Les communautés ne peuvent par exemple disposer librement des ressources qui leur appartiennent, pour les employer en placements bancaires. Ces ressources restent conservées, sans intérêt, auprès du Trésor de chaque Etat qui s'en sert, sur instructions de la Commission, pour l'exécution du budget communautaire.

Réelles, toutes ces restrictions ne sont pas toutefois suffisantes pour écarter l'idée d'une nature fiscale des prélèvements communautaires. Surtout avec un Parlement européen élu au suffrage universel.

324. — Avant même la 6<sup>e</sup> directive européenne sur la T.V.A., les ressources collectées pour le compte des communautés n'étaient pas des ressources nationales. Même si la procédure de perception, organisée par le droit communautaire, laisse un rôle technique aux Etats, les ressources propres des communautés n'en échappent pas moins au contrôle des autorités budgétaires nationales. D'ailleurs, s'il en était autrement, pourquoi aurait-on pris la décision du 21 avril 1970 ? Interprétée selon la règle de « l'effet utile », cette décision ne peut pas s'analyser comme instituant de simples contributions ou des droits de créance. Sinon elle ne changerait rien par rapport au système des contributions nationales. On ne verrait donc pas l'intérêt de l'avoir adoptée.

Les opposants britanniques, au maintien de la Grande Bretagne dans la communauté européenne, ne s'y sont pas trompés. Leur principal argument, à l'appui du « *get Britain out* », consistait précisément à vouloir « *restaurer la souveraineté britannique, en réservant au Parlement de Westminster le droit exclusif de voter les impôts frappant les citoyens du Royaume-Uni* » (43). De même en novembre 1978, l'opposition des députés français, à la sixième directive européenne sur la T.V.A., participait du même souci.

L'altération, que les prélèvements communautaires amènent à l'exclusivité de la souveraineté fiscale, est par conséquent bien réelle. Ce n'est pas au demeurant l'atteinte la plus large que subisse le monopole étatique d'imposition. *Toutes les diverses exceptions, à la territorialité de l'impôt, se comportent aussi comme autant d'atteintes à cette exclusivité du pouvoir fiscal.*

Lorsque par exemple, en vertu du régime du bénéfice mondial, la France intègre, dans le bénéfice imposable de sociétés françaises, des résultats réalisés à l'étranger, tout se passe comme si sa souveraineté fiscale s'étendait jusqu'à l'étranger pour y saisir la matière imposable. D'autant que la prise en compte de ces bénéfices, réalisés à l'étranger, se fait selon les règles du droit fiscal français (44). En retour, dans ce même régime du bénéfice mondial, lorsque la société déduit de l'impôt dû en France, les impôts payés à l'étranger, tout se passe comme si les effets de la souveraineté fiscale étrangère retentissaient jusque sur le territoire français. *La frontière fiscale devient mobile...*

(41) La position de la Grande-Bretagne, de M. Wilson à M<sup>me</sup> Thatcher, est encore plus radicale. Pour les gouvernements anglais, la contribution du Royaume Uni, au budget communautaire, est si peu un impôt que son montant, de 1200 millions de livres, fait constamment l'objet d'une demande de renégociation sur la base d'un principe « *give and take* », cf. *Le Monde* 12 déc. 1974 p. 3 et 20 mars 1980 pp. 1 et 6.

(42) P. Amselek, *ibidem*.

(43) *Le Monde* 9 janvier 1975.

(44) P. Fontaneau, C.D.F.I. 1979 vol. 2.

D'autres exemples existent. L'adaptation des fiscalités nationales à la multiplication des échanges internationaux, et le développement des conventions internationales de double imposition, rendent moins rares les extensions spatiales du pouvoir fiscal hors des limites de sa juridiction nationale. Ce faisant, si la compétence fiscale qui s'exerce sur un territoire donné est *essentiellement* celle de l'Etat, elle ne l'est plus *exclusivement*.

Non exclusif, ce pouvoir étatique d'imposition cesse d'ailleurs aussi d'être autonome. Ce qui porte atteinte au second des caractères que devrait présenter la souveraineté fiscale.

## PARAGRAPHE 2

### Les atteintes à l'autonomie de la souveraineté fiscale

325. — Pour que la souveraineté fiscale soit effective, le pouvoir fiscal « doit... agir comme il l'entend, sans avoir à suivre de directives » (45). La compétence fiscale doit être discrétionnaire. Or tel n'est plus le cas. On sait que *les traités d'intégration économique soumettent le souverain aux obligations juridiques nées de l'harmonisation fiscale* (B). Mais même dans les cas les plus fréquents, où le droit international n'impose aucune obligation de faire ou de ne pas faire, la compétence fiscale du souverain n'est pas pour autant autonome. Un curieux phénomène de *mimétisme fiscal* vient en effet la soumettre aux contraintes engendrées par le besoin de s'aligner sur un modèle fiscal dominant (A).

#### A. — Les contraintes engendrées par le mimétisme fiscal.

Le mimétisme désigne la ressemblance que prennent certains êtres vivants, soit avec le milieu où ils vivent, soit avec les espèces mieux protégées. Cette curieuse faculté d'imitation, connue des sciences de la nature, se retrouve, *mutatis mutandis*, dans les législations fiscales (45 bis). Régionalement, ces législations tendent à s'aligner les unes sur les autres ou à s'imiter, en un phénomène à observer et à expliquer.

326. — *L'observation du mimétisme fiscal en montre trois manifestations. Matérielle, temporelle et spatiale.*

Matériellement, il y a mimétisme fiscal parce qu'il est des impôts à

(45) Ch. Rousseau, *Droit international public*, 1970 p. 100.

(45 bis) Pour le mimétisme dans les pays en voie de développement, cf. A. Hamoud, thèse 1980 *op. cit.* p. 225 et P. Ngasyvathn, thèse *op. cit.* p. 123. Pour le mimétisme en d'autres domaines, cf. J. Rivero, *Les phénomènes d'imitation des modèles étrangers en droit administratif*, in *Pages de doctrine*, L.G.D.J. 1980 t. 2 p. 459.

succès qui s'importent comme des marchandises. Tout se passe comme s'il existait une sorte de marché international des impôts ou des techniques d'imposition, avec une forte demande pour certaines matières fiscales. Chacun peut l'observer. Il est des produits de la technologie fiscale, dont tous les législateurs veulent posséder *leur* exemplaire.

Pour le passé, la patente française en a fourni un exemple. C'est un impôt qui s'est bien exporté, en Afrique surtout. L'*income tax* britannique, de 1842, a connu une expansion encore plus grande sous sa forme d'imposition cédulaire. Seul l'*Einkommensteuer* prussien, de 1891, l'égale en succès, avec la diffusion que l'on sait de l'imposition unitaire du revenu. En dépit des critiques de N. Kaldor ou du professeur F. Oulès (46), chaque pays, même en voie de développement, veut avoir son impôt général sur le revenu. Par exemple le Maroc de 1980 le mettait en tête de ses projets de réforme fiscale.

Dans la période contemporaine, *c'est surtout la T.V.A. qu'il faudrait citer comme impôt conquérant*. L'expansionnisme de cette taxe l'a conduit à investir les souverainetés fiscales de quatre continents. En vigueur dans l'Europe des neuf, ainsi qu'en Autriche et Suède (47), elle a gagné le Moyen-Orient avec Israël (48), l'Afrique du Nord avec la Tunisie (49), l'Afrique Noire avec le Sénégal (50), le Cameroun ou la Côte d'Ivoire et le Continent américain avec le Brésil, l'Uruguay ou plus récemment le Mexique (51). Même l'Asie l'avait importée, avec une tentative sud-vietnamienne de 1973.

327. — La taxe différentielle sur les véhicules à moteur, plus connue sous le nom de *vignette*, a été elle aussi un produit de large exportation. Le Maroc (52), la Tunisie ou le Sénégal la possèdent chacun dans leur panoplie fiscale.

Il n'est pas jusqu'aux techniques fiscales qui ne suscitent des besoins impérieux d'importation. Les incitations fiscales pour le développement économiques et social en sont l'exemple saisissant. Toutes les souverainetés fiscales du monde possèdent leur gamme, plus ou moins complète, d'abatte-

(46) N. Kaldor, *An expenditure tax* 1955. F. Oulès, *supra* § 44 note 118. J.C. Martinez, F. Oulès : un demi-siècle d'économie politique et financière, *Revue politique et parlementaire*, 1979 n° 882 pp. 66 et s.

(47) Pour l'Autriche, cf. J.C. Martinez, 31<sup>e</sup> congrès de l'I.F.A., R.S.F. 1977 p. 1134.

(48) J.C. Martinez, 30<sup>e</sup> congrès de l'I.F.A., R.S.F. 1977 p. 400.

(49) H. Ayadi, *op. cit.* pp. 89 et s. ; Droit fiscal et droit fiscal comparé, Tunis 1976 pp. 298 et s.

(50) M. Diop, *Finances publiques sénégalaises*, Dakar 1977 p. 235. R. Teller, *La fiscalité sénégalaise*, Dakar 1979 pp. 93 et s.

(51) Troncoso de Hernandez nina, *Les problèmes d'implantation de la T.V.A. au Mexique*, thèse Paris II 1979. Sur tous ces points, cf. M. Guerard et autres, *The value added tax in developing countries*, Staff papers, 1973 p. 318 et s. M. Rhomari, *L'introduction de la T.V.A. dans les pays en voie de développement*, thèse Paris II 1980.

(52) M. Mengual, *La vignette*, éd. Laporte, Rabat. M. Loze, *Les finances de l'Etat*, Rabat 1791 p. 374. J.C. Martinez, *Droit fiscal marocain*, E.N.A., Rabat 1980 pp. 79 et s.



ments, d'exonérations, de tarifs préférentiels, ou de délais de paiement, assortis d'agréments fiscaux ou non (53). La plupart des pays en voie de développement ont regroupé ces mesures en des *Codes d'investissements*, dont chaque législateur tient à posséder le sien, même si son efficacité réelle sur le développement industriel, artisanal ou commercial est loin d'être établie (54).

328. — A cet égard, il y a là une *mode fiscale* depuis les années cinquante. C'est en ce sens que l'on peut parler de *manifestations temporelles du mimétisme fiscal*.

L'Histoire fiscale montre en effet l'existence de périodes, durant lesquelles un même impôt ou une même technique s'impose à toutes les souverainetés. *Il y a ainsi, à travers le temps des vagues fiscales, d'ampleur et de fréquence plus ou moins grande, qui déferlent alternativement sur le territoire des Etats en emportant l'adhésion des souverainetés.* Le XIX<sup>e</sup> siècle a été par exemple le siècle du système indiciaire, de l'impôt de répartition et de la proportionnalité (55). Au contraire, le XX<sup>e</sup> siècle a changé point par point. Le système est celui de la déclaration contrôlée. L'impôt est de quotité comme il est progressif. Une progressivité dont tout le siècle précédent a pourtant pensé qu'elle était « sentimentale, dépourvue de caractère scientifique et inefficace » (56)...

Les modes fiscaux se succèdent d'ailleurs sans s'exclure. Du moins pour les impôts. A la différence des techniques d'imposition, *les impôts se suivent et s'additionnent.* De cette *géologie fiscale*, les exemples sont connus. Chaque législation les possède déposés en des strates où se lisent les différentes ères de l'histoire fiscale.

La fin du XIX<sup>e</sup> siècle et le début du XX<sup>e</sup> ont inauguré ainsi *l'ère de l'impôt sur le revenu.* Les dates de son institution le montrent. 1842 en Grande-Bretagne, 1864 pour l'Italie, 1865 en Finlande, 1891 en Prusse, 1913 aux Etats-Unis, 1914-1917 en France ou 1919 pour la Belgique. A partir des lendemains de la première guerre mondiale, l'ère des *taxes* sur le chiffre d'affaires devait suivre, subdivisée en sous-périodes. Après le temps des taxes uniques ou cumulatives, la décennie 1970 a consacré *l'ère de la T.V.A.* C'est aussi la période du développement de l'imposition des plus-values ou des gains en capitaux. Après l'Irlande, et sa *Capital gains tax* de 1975, la France la généralise en 1976, avant que le Maroc l'inaugure en 1978, pour les seules plus-values immobilières (57).

(53) Cf. *supra* § 93.

(54) Pour le Maroc, cf. J.C. Martinez, *op. cit.* pp. 225 et s. Pour le Sénégal, cf. R. Teller, *op. cit.* pp. 120 et s. Pour la Tunisie, H. Ayadi, *Fiscalité tunisienne, op. cit.* pp. 127 et s.

(55) Cf. *supra* § 33 et s.

(56) P. Leroy Beaulieu, *op. cit.*, t. 1 p. 178. Aussi J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 1 pp. 30 et s.

(57) J.C. Martinez, *Droit fiscal marocain*, pp. 45 et s., *L'imposition des gains en capital*, C.D.F.I. 1976 et notre compte rendu R.S.F. 1977 pp. 297 et s.



L'impôt sur la fortune pourrait fournir aussi une autre illustration de ces manifestations temporelles du mimétisme fiscal. La plupart des pays qui l'ont adopté l'ont fait dans une même période. Le début du XX<sup>e</sup> siècle. Le Danemark l'institue en 1904, la Suède en 1910, la Norvège un an après, le Luxembourg en 1913 et le canton de Zürich l'inaugure pour la Suisse en 1917. Mais curieusement, pour cet impôt sur le capital, le mimétisme fiscal n'a pas joué seulement dans le temps. L'énumération qui précède le dit. Il s'est manifesté encore et surtout dans l'espace.

329. — Depuis en effet le 14 juillet 1893, où le ministre des finances de Prusse, J. Von Miquel, institua une imposition annuelle du capital (58), ce type d'impôt se rencontre surtout dans les pays nordiques. Ainsi à l'exception de l'Espagne, qui en 1977 l'établit à titre transitoire, pas un seul des dix autres pays européens qui le possède est un Etat du Sud (59). Bien plus, les cinq pays scandinaves ou nordiques, c'est-à-dire le Danemark, la Finlande, l'Islande, la Norvège et la Suède, l'ont tous dans leur législation.

*Tout se passe par conséquent comme si dans une même aire géographique une même végétation fiscale s'observait. Il existe une fiscalité du Nord qui n'est pas celle du Sud.* Et chacun en connaît les différences, avec notamment la prépondérance des impôts sur la dépense dans les pays en voie de développement (60). Mais c'est surtout régionalement que le mimétisme fiscal est le plus marqué.

De ce régionalisme fiscal, les Etats nordiques, et leur impôt sur la fortune, nous ont fourni un exemple. L'Amérique Latine en donne un autre. Plus général encore, puisqu'il concerne non pas un seul impôt mais l'inspiration même des différents codes fiscaux de la région.

*Il y a en effet un modèle latino-américain de code fiscal.* A la fois implicite et explicite.

330. — Implicitement, tous les pays d'Amérique Latine qui ont un code fiscal s'inspirent de la Reichsabgabenordnung allemande du 13 décembre 1919 (61). Cette ordonnance d'empire créait un code fiscal où les disposi-

(58) J. Grosclaude, L'impôt sur la fortune, 1976. J.C. Martinez, L'imposition du capital dans la fiscalité française et allemande, R.S.F. 1977 pp. 830-869.

(59) L'impôt sur la fortune en Europe, N.E.D. 1978 n° 4495-4496, pp. 105-120 pour une bibliographie. On pourrait trouver toutefois, dans les pays islamiques l'équivalent de l'impôt sur le capital avec la *Zakat* ou aumône légale. Le Coran en fait un des cinq préceptes de la religion musulmane et un droit des pauvres sur les biens des riches, cf. Hamza Boubakeur, Le Coran, Fayard 1979 tome 1 p. 623. M. Bergé, Les arabes, Ed. Lidis 1978 p. 598. A. Mansouri et A. Alami ibn Jamaa, La fiscalité dans l'Islam, Mémoire faculté de droit, Rabat 1979 p. 41 et s.. A. Hamoud, *op. cit.* p. 17 et 299. Y. Al Carzawi, Al zakat, Ed. Le message, Le Caire 1975 (En arabe).

(60) P. Beltrame, Les systèmes fiscaux, Que sais-je ? 1975 n° 1599. R.J. Chelliah, Trends in taxation in developing countries, I.M.F. Staff papers, juillet 1972 p. 287. P. Ngaosyvathn, Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, Paris 1974. Troisième conférence de Réhovoth, Les problèmes fiscaux... dans les pays en voie de développement, Dunod Paris 1967 p. 203-271.

(61) Sur tous ces points, cf. L.R. Casado Hidalgo, Temas de hacienda publica, Caracas 1978 pp. 28-42.

tions générales, à portée presque doctrinale, tenaient une grande place. On y traitait par exemple des sources et de l'autonomie du droit fiscal, des critères de son interprétation (62) ou de la naissance et de l'extinction de la dette fiscale (63).

Le schéma ainsi tracé par l'*Abgabenordnung*, toujours en vigueur, a d'abord été suivi par le Mexique. Dans le code fiscal mexicain de 1939, comme dans le code actuel de 1967, on retrouve des dispositions sur les méthodes d'interprétation ou la naissance et l'extinction de l'obligation fiscale. Tout comme l'Allemagne, le Mexique possède aussi, depuis 1937, une juridiction spécifiquement compétente pour les litiges fiscaux. La même solution a été reprise en 1959 par l'Argentine, avec son Tribunal fiscal de la nation. Et là encore, un projet de code reprenait en 1978 les développements sur l'obligation fiscale, les sujets de l'impôt ou les critères d'interprétation. L'application de la loi fiscale par analogie y était prévue, comme elle l'était déjà dans le code brésilien de 1966. Ici encore, un livre entier du code est consacré à des dispositions générales où l'on retrouve l'analyse de l'obligation fiscale depuis son fait générateur et ses sujets jusqu'à son exécution et son extinction. La même année, le Pérou adoptait un code à la structure comparable. L'Equateur avait promulgué le sien en 1963, avec toujours un titre préliminaire dont les différentes subdivisions pouvaient être autant de chapitres d'un traité de droit fiscal.

Ce schéma devait encore inspirer le code uruguayen de 1974 d'autant plus qu'il était essentiellement l'œuvre d'universitaires (64). Enfin plus récemment, le Venezuela suivait la même voie pour élaborer en 1978 son projet de code. Les directives qui avaient d'ailleurs été données à la commission de rédaction lui demandaient expressément de s'inspirer d'un modèle. Celui rédigé à l'initiative de l'Organisation des Etats Américains et déjà adopté par la Bolivie et l'Uruguay.

C'est dire que le modèle latino-américain de code fiscal n'est pas seulement implicite. Il est aussi une réalité juridique.

Elaboré en 1967, sous le patronage de l'O.E.A. et de la Banque Inter-américaine de Développement, ce modèle s'inspire dans ses cinq titres de l'*Abgabenordnung*. Le titre premier, consacré à la loi fiscale, contient ainsi les dispositions classiques sur les normes d'interprétation, avec une référence à l'analogie comme « procédé admissible pour combler les lacunes de la loi ». Plus doctrinal encore, le deuxième titre reprend toute l'analyse de l'obligation fiscale dont il donne même une définition. Elle n'est pas au demeurant la seule. Tout au long du modèle, les notions de base du droit fiscal sont minutieusement définies, comme elles pourraient l'être dans un traité voire dans un manuel. Depuis l'impôt jusqu'à la fraude, en passant par le contribuable, le fait générateur ou le domicile fiscal, toutes les têtes de chapitres d'un ouvrage de doctrine s'y retrouvent. Jusques et y compris le contentieux fiscal, confié par le cinquième titre à un tribunal spécialisé, d'inspiration là encore allemande.

Avec un tel modèle de code, l'existence d'un régionalisme fiscal s'observe et s'explique en même temps. Si les souverainetés fiscales ont été soumises ici aux pressions d'un mimétisme à portée géographique, c'est en raison notamment, on l'a vu, de l'action des organisations régionales. Ce

(62) Lagae, L'interprétation des lois fiscales en R.F.A., *Revue de droit international et de droit comparé*, 1964 p. 7.

(63) Cf. J.C. Martinez, thèse *op. cit.*, t. 1 p. 55.

(64) R. Valdes Costa et autres, *Anotaciones sobre el Código tributario*, Ediciones A.M. Fernández, Montevideo, 1975.

facteur a joué pour l'uniformisation des législations fiscales d'Amérique Latine comme il a joué ailleurs aussi. Mais il n'est pas le seul. D'autres facteurs existent et s'ajoutent pour expliquer le phénomène du mimétisme fiscal.

331. — *L'explication du mimétisme* tient plus précisément à deux séries de causes. Psychologiques et objectives.

Psychologiquement, on sait que les Etats, surtout du Tiers-Monde, ont un grand besoin de respectabilité. A la recherche de ce statut, sinon de ce standing, tous les éléments de l'ordonnancement juridique y participent. A commencer par le système fiscal. Pour accéder en effet à la dignité d'Etat à part entière, avoir son impôt sur le revenu, ses taxes sur le chiffre d'affaires ou sa gamme d'incitations fiscales, est tout aussi important qu'une Constitution, une Administration ou des Juridictions. Autrement dit, dès lors qu'un système fiscal, surtout s'il est complexe, devient un des signes extérieurs de la respectabilité d'Etat, les souverainetés fiscales sont contraintes de se donner ce signifiant à défaut d'avoir toujours le signifié.

Mais ce faisant, elles pénètrent dans un cycle de *consommation fiscale* sans fin. Au fur et à mesure des progrès de la technologie en la matière, les outils fiscaux se périment. L'obsolescence les gagne et à peine institués dans une législation, il faut les compléter ou les changer. D'où la multiplication des réformes fiscales, érigées quasiment en un mythe, qui exerce de pesantes contraintes sur l'autonomie des législateurs (65).

Tout pousse à la réforme fiscale même si elle est en termes de recettes inutile. Par exemple, chacun sait que l'impôt sur le capital ne procure que des ressources limitées dans les pays qui le possèdent (66). Il n'en a pas moins été réclamé et présenté comme la panacée par tous les partis politiques français de la décennie 1970 (67). De même, la généralisation de l'imposition des plus-values était annoncée, en 1976, comme importante et nécessaire. Finalement, elle s'est pourtant réduite à imposer quelques milliers de contribuables, pour obtenir 0,3 % du total des recettes fiscales françaises (68). Plus nettement encore, le Maroc des années 80 entamait une refonte de sa fiscalité nationale et locale alors que les rôles des impôts existant étaient loin d'être recouverts, lorsqu'ils étaient établis (69), et loin d'être

(65) Sur le mythe de la réforme fiscale, cf. Science des impôts, Bruxelles 1971, t. 2 p. 409.

(66) Excepté en Suisse où cet impôt rapporte 5 % des recettes fiscales totales, partout ailleurs il ne représente que 1 % et souvent moins, cf. O.C.D.E., Statistiques des recettes publiques des pays membres, Paris 1976.

(67) J.C. Martinez, R.S.F. 1977 *op. cit.* pp. 866-869. La doctrine a sacrifié aussi au mythe. Cf. P. Amselek, préface à J. Grosclaude *op. cit.* p. 17. Aussi les opinions recueillies en 1976 par la commission Monguilan, vol. 2 de son rapport, et en 1978 par la commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes, Rapport vol. 3.

(68) J.C. Martinez, *op. cit.* p. 854. La taxation de l'or et des métaux précieux n'a concerné par exemple que 2537 assujettis en 1977, J.O. débats Sénat 14 déc. 1979, p. 5418.

(69) M. Bentahir, Le recouvrement des impôts directs au Maroc, Mémoire E.N.A. *op. cit.* Les restes à recouvrer étaient en 1977 proche de 2 milliards de dirhams, soit près de 10 % du montant total des ressources de l'Etat ou plus du tiers du déficit du



établis lorsqu'ils auraient dû l'être (70).

A ce point de curiosité, où l'on se donne de nouveaux impôts, avant même de chercher à prélever ceux qui existent déjà, la souveraineté fiscale cesse d'être autonome. Psychologiquement contrainte de sacrifier au mythe de la réforme fiscale, sa seule marge de liberté se réduit au choix d'un modèle.

332. — C'est alors là que vont jouer les facteurs objectifs du mimétisme fiscal. En fonction des pesanteurs de l'histoire ou de l'influence des organisations internationales, les Etats sont amenés à emprunter leurs réformes à un modèle fiscal donné plutôt qu'à tel autre.

Au-delà du fait qu'un nombre limité de matières imposables, amène forcément les Etats à se retrouver, sur les moyens de les imposer, une communauté de passé conduit bien souvent aussi à une identité d'impôts. La colonisation a créé à cet égard des zones fiscales, entre les anciennes métropoles et leurs anciennes colonies. Il y a ainsi un ensemble fiscal anglais, comme il y a une *communauté fiscale française*. Le premier recouvre, comme par hasard, l'ancien empire britannique alors que le second épouse les frontières africaines et malgaches de la francophonie.

Par exemple, *s'agissant de l'Afrique du Nord, il y a un modèle fiscal hérité du protectorat français*. Et chacun s'accorde à le reconnaître. En ce sens, étudiant la fiscalité tunisienne, M. El Ayadi en résume les caractéristiques par l'affirmation qu'elle « est d'abord un legs du protectorat » (71). La remarque vaudrait tout autant pour le Maroc où un fiscaliste français retrouverait l'ancienne patente, les impositions cédulaires et la kyrielle des vieilles taxes locales sur les chiens, les débits de boissons, les marchés, les spectacles ou l'empiètement sur la voirie. Bien plus, lorsqu'en 1979 le Maroc entreprit de réformer sa fiscalité locale, le *mimétisme historique* joua jusqu'au point de proposer d'instaurer des centimes additionnels aux impôts d'Etat et une contribution mobilière... (72).

Dans le cas d'espèce toutefois, la transposition des impôts français ne se faisait pas à l'identique. On changeait les dénominations. La contribution mobilière devenait taxe de promotion urbaine, comme l'imposition des Bénéfices Industriels et Commerciaux était devenue, en 1959, l'imposition des Bénéfices Professionnels. En revanche dans d'autres pays, le mimétisme a

---

budget 1977 (p. 18). Dans certaines provinces, le non recouvrement peut atteindre près de 70 % du montant des rôles (p. 17). Le pourcentage moyen de recouvrement pour l'impôt agricole se situe même à 16 % ! M. El Ktiri, Structures fiscales et structures économiques, Casablanca 1979 p. 166. La situation est comparable en d'autres pays. Cf. par exemple le Mexique, Le Monde 1<sup>er</sup> mars 1979 p. 14.

(70) C'est tout le problème de l'évasion et de la fraude fiscales au Maroc. Par exemple, deux-tiers des médecins marocains déclarent un chiffre de recettes correspondant à 3 consultations par jour. Cette situation a été possible, jusqu'en 1980, du fait notamment que les 70 vérificateurs que comptait le pays, pour l'ensemble des impôts directs, ne pouvaient même pas vérifier 1 % du nombre total des contribuables.

(71) Droit fiscal et droit fiscal comparé, op. cit. p. 189.

(72) M. Bernoussi, La réforme de la fiscalité locale, Rabat 1979 p. 76, Ministère de l'intérieur.



joué à plein et la transposition a été intégrale. Le Sénégal conserve ainsi, depuis 1921, une contribution foncière des propriétés bâties et une contribution des propriétés non bâties. Tout comme il a d'ailleurs une imposition cédulaire des B.I.C. et des B.N.C..

Dans toutes ces hypothèses, le rôle de l'histoire est évident. Le mimétisme fiscal s'alimente à un passé commun. Ce n'est plus pourtant aujourd'hui le facteur essentiel. *Les transferts de technologie fiscale se font plutôt dans la période contemporaine sous l'influence de quelques organisations internationales.*

On a déjà vu quel a été le rôle de l'O.E.A. dans la codification fiscale en Amérique Latine. Celui de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique est en la matière encore plus connu. Ses modèles de conventions de double imposition sont à la source de la plupart des solutions communes, données par les Etats aux problèmes de droit fiscal international.

Mais il est d'autres organisations qui jouent un rôle tout aussi important, quoique plus discret, dans la diffusion de modèles fiscaux. Régionalement, c'est par exemple le cas du C.I.A.T., ou *Centro Interamericano de los Administradores Tributarios*, fondé en 1965 et regroupant à Panama les administrations fiscales de vingt-six pays d'Amérique Latine. Universellement, c'est surtout vrai du Fonds Monétaire International.

Les experts de sa division de politique fiscale, attachée au département des finances publiques, amènent leur assistance technique aux gouvernements demandeurs. La plupart des pays du Tiers-monde y ont eu recours pour obtenir le plus souvent le même type de recommandations présentées en un rapport standard. On voit ainsi toujours proposé une taxe générale sur les ventes, frappant la production intérieure et les importations, une imposition globale des revenus et des impôts sur la propriété au bénéfice des collectivités locales. Le tout, assorti de quelques annexes statistiques, de simulations ou de concepts savants (73), permet au F.M.I. d'exporter de pays en pays un modèle identique de réforme fiscale.

Tout se passe en quelque sorte comme si cette organisation était une chaîne de *prêt à porter fiscal*. Dans les trois semaines que durent les missions de ses experts, elle fournit aux Etats qui la consultent une réforme complète... comme d'autres livrent des usines clef en main. Rien d'étonnant dans ces conditions à observer un mimétisme fiscal.

D'autant que le F.M.I. n'est pas la seule organisation internationale à favoriser le phénomène. Le Conseil économique et social des Nations-Unies y participe aussi. Son groupe d'experts des conventions fiscales, entre pays développés et pays en voie de développement, contribue, depuis 1968, à rapprocher les techniques utilisées dans les traités de double imposition. Il le fait en collaboration avec l'*International Fiscal Association*, organisation non gouvernementale qui participe elle aussi, même indirectement, à l'ali-

---

(73) Par exemple le concept de *protection effective* qui mesure « l'excédent de valeur ajoutée, amené par les barrières douanières aux producteurs locaux, par rapport à la valeur ajoutée engendrée en l'absence de droits de douane », Rapport du F.M.I. sur « La réforme fiscale au Maroc », mars 1979 p. 148.

gnement des législations fiscales. Chaque année son congrès, véritable salon international de la fiscalité, permet aux fonctionnaires des administrations occidentales de découvrir et d'échanger les derniers produits de leur technologie fiscale.

Dans la convergence des systèmes fiscaux et ce faisant dans l'érosion de l'autonomie des souverainetés fiscales, ce sont toutefois les organisations économiques régionales qui exercent la plus grande influence. Mais là, il ne s'agit plus d'un mimétisme fiscal. Avec ses simples contraintes. C'est une harmonisation fiscale qui s'observe. Avec les obligations juridiques qu'elle impose.

## B. — Les obligations imposées par l'harmonisation fiscale.

333. — Toutes les conventions de double imposition imposent déjà aux Etats des obligations de faire et de ne pas faire. Ainsi, à propos de la convention fiscale franco-américaine de 1967, on a pu écrire que « les deux Etats ont consenti à [y] sacrifier des éléments importants de leur droit fiscal international respectif... Les Etats-Unis ont abandonné le principe de la force attractive de l'établissement stable, et la France a renoncé à imposer les citoyens américains, disposant de résidence en France, sur la base de la valeur locative de ces résidences » (74).

Ces « conventions internationales imposent toutefois au nationalisme fiscal... des limites... assez peu contraignantes » (75). Les traités d'intégration économique, adoptés dans le cadre latino-américain ou européen, sont à cet égard plus sévères. Au-delà des interdictions de discrimination fiscale et de droits de douanes qu'ils comportent (76), ils imposent surtout à la souveraineté fiscale des Etats signataires les obligations de l'harmonisation.

Souvent étudiée, l'harmonisation fiscale, qui consiste à rapprocher des impôts nationaux de même catégorie, n'est plus à analyser (77). Il suffit de relever ici l'étendue et la réalité des atteintes qu'elle emporte sur l'autonomie du pouvoir fiscal national.

La réalité de ces atteintes d'abord est évidente. Une fois les mesures d'harmonisation décidées par les instances européennes, les Etats doivent

(74) G. Gest, thèse *op. cit.* p. 35. En fait, « toute convention... apporte une restriction à l'exercice des droits souverains de l'Etat, en ce sens qu'elle imprime à cet exercice une direction déterminée », C.P.J.I. Arrêt Wimbledon, *op. cit.* p. 25.

(75) Chr. de Brie et Charpentier, thèse *op. cit.* t. 2 p. 690.

(76) Cf. par exemple l'article 95 du traité de Rome interdisant les discriminations fiscales. Sur son interprétation, cf. C.J.C.E., 29 juin et 10 octobre 1978, commentaire J. Boulouis, A.F.D.I. 1978 p. 445. Sur les dispositions fiscales du Traité de Rome, cf. A. Timbart, Recueils pratiques du droit des affaires dans les pays du Marché commun, tome V. Ph. Manin, Droit financier et fiscal européen, Cours de droit, Paris 1975.

(77) Pour une bibliographie, cf. J.P. Pellegrin, La fiscalité dans la C.E.E., thèse Paris 1972. J. Megret, le droit de la C.E.E., rapprochement des législations fiscales, Bruxelles 1973. J.C. Martinez, thèse *op. cit.* vol. 2 p. 564.

modifier leur législation en fonction des directives communautaires. Dès lors, pour l'essentiel, les assemblées nationales ne peuvent qu'enregistrer ces décisions européennes. *L'harmonisation commence donc par limiter le libre choix des politiques fiscales.*

« Soit en application du traité, soit sous l'impulsion des organes communautaires agissant par voie de directives », chaque Etat se voit contraint d'adopter un ensemble de réformes, répondant à la nécessité d'une libre circulation des personnes, des produits et des capitaux (78). Toutes les distorsions fiscales, qui pourraient perturber les circuits de production ou de distribution, doivent être éliminées. Pour ne pas gêner le libre jeu des lois d'un marché, qui tout en devenant commun doit rester celui du libéralisme, l'impôt se voit contraint d'être neutre. Mais la plupart des Etats membres ayant mené jusqu'alors une politique d'interventionnisme fiscal, les contraintes qu'implique l'harmonisation sont évidentes.

L'exemple du système fiscal britannique est à cet égard significatif. « L'introduction de la T.V.A. y a marqué une innovation frappante en supprimant la progressivité des impôts indirects. Ainsi, la taxe sur les ventes variait suivant qu'il s'agissait de produits nécessaires ou de luxe... Dorénavant, la T.V.A. britannique, basée sur deux seuls taux, écarte cette progressivité (79).

C'est dire les pesanteurs fiscales, auxquelles est soumis tout Etat qui entre dans le champ communautaire. Sa politique fiscale cesse d'être autonome, pour subir d'emblée l'orientation que lui impriment les décisions communautaires déjà prises ou simplement potentielles. Si bien qu'à terme, l'Etat perd la maîtrise de sa politique fiscale. Mais ce faisant, c'est la compétence fiscale du Parlement qui se trouve atteinte.

334. — Organe d'expression de la souveraineté fiscale de l'Etat, le Parlement n'a plus qu'une compétence formelle dans l'adoption des dispositions fiscales communautaires. Saisies des projets de loi assurant l'application des directives européennes, sa compétence est en quelque sorte liée. *Il a « un simple rôle de transcription du droit communautaire dans le registre de l'ordre juridique interne » (80).*

De fait, à une exception près, chaque fois que le Parlement français a été saisi d'un projet de loi assurant l'application des directives communautaires, il a approuvé le projet sans qu'intervienne un véritable débat. Il n'a eu d'ailleurs à le faire que rarement. Pour la T.V.A. par exemple, lorsque les directives d'avril 1967 sont intervenues, la loi du 6 janvier 1966 avait déjà été adoptée. C'est surtout pour les impôts indirects que le Parlement a pu se prononcer, en 1972 et 1973, après les directives du Conseil de la Communauté de juillet 1969 et d'avril 1973. Quantitativement, c'est toutefois une activité fiscale bien limitée.

Quant au plan qualitatif, certains parlementaires se sont demandés si l'accroissement du pouvoir fiscal communautaire n'aboutissait pas à les dessaisir de leur propre compétence fiscale. Le problème s'est posé lors de l'examen du projet de loi portant

(78) P. Lalumière, Colloque Strasbourg 1974. *Annales op. cit.* t. 27.

(79) F.G. Jacobs, *Les communautés européennes et les institutions... fiscales du Royaume Uni*, rapport au Colloque Strasbourg, *Annales 1975 op. cit.*

(80) P. Lalumière *op. cit.* p. 14.

approbation de la décision du 21 avril 1970. On sait que cette décision attribue des ressources propres à la Communauté. Notamment sous la forme d'une T.V.A. au taux de 1 %, appliqué à une assiette uniforme pour l'ensemble des Etats membres. A l'Assemblée Nationale, le rapporteur de la commission des lois devait estimer que les textes soumis à ratification comportaient délégation de compétences fiscales au profit de la Communauté. Contredisant ainsi l'article 34 de la Constitution, ils ne pouvaient être approuvés qu'après révision constitutionnelle. Saisi par le gouvernement, le Conseil Constitutionnel décidait pourtant, le 19 juin 1970, que la décision d'avril 1970 n'était qu'une simple application du traité de la C.E.E. déjà ratifié. Elle n'était donc pas en contradiction avec la Constitution, dans la mesure où son approbation était autorisée par une loi (81).

Mais tout en n'étant pas contraire à la Constitution, cette décision communautaire n'en a pas moins dessaisi le Parlement d'une partie de sa compétence fiscale. Tellement d'ailleurs, que le problème devait rebondir en 1978. A propos de la sixième directive européenne sur la T.V.A., du 17 mai 1977.

Avant son examen par l'Assemblée Nationale française, le professeur P. Lalumière attirait l'attention sur les risques qu'elle comportait. Dans un article paru au journal *Le Monde*, du 28 novembre 1978, l'auteur montrait les limites du pouvoir parlementaire en la matière. Pour l'essentiel, la directive européenne ne pouvait être qu'approuvée ou rejetée par l'Assemblée.

M. Foyer, président de la commission des lois, reprit cette analyse et cette inquiétude. Le 30 novembre 1978, il déclarait à l'Assemblée Nationale que « *le législateur français est en train de perdre sa souveraineté législative par une application vicieuse et pernicieuse... des directives... Celle qui nous est soumise, constatait M. Foyer, constitue en fait une véritable réforme fiscale, un véritable traité... vis à vis duquel les parlementaires n'ont qu'un pouvoir d'approbation.* »

Aussi, pour défendre les « droits du Parlement », l'Assemblée Nationale opposa la première exception d'irrecevabilité de la V<sup>e</sup> République. Sans doute, le texte devait être adopté lors d'une deuxième lecture. Mais l'incident n'en avait pas moins rappelé « *qu'en conférant des pouvoirs aux institutions communautaires, les Etats membres se sont soumis à une limitation correspondante de leurs droits souverains* » (82). Il n'est donc plus possible aujourd'hui d'écrire que « par sa souveraineté chaque Etat est entièrement libre de construire son système de contributions, sans se soucier... des régimes d'impôts des autres Etats » (83). D'autant moins que pour cette souveraineté fiscale, l'étendue du domaine de l'harmonisation entraîne de réelles atteintes.

335. — Même si les Administrations fiscales évitent souvent de mentionner l'origine communautaire de leurs réformes, de la fiscalité des pro-

(81) Cette régularité constitutionnelle de la procédure suivie devait être rappelée par le ministre du budget dans le débat sur la 6<sup>e</sup> directive européenne, J.O. débats Ass. Nat., 1<sup>er</sup> déc. 1978.

(82) C.J.C.E., Firma M. Neumann contre Hauptzollamt hof saale, 13 déc. 1967, Recueil des arrêts 1967, p. 571.

(83) M. Chrétien, *Mélanges G. Scelle* p. 806.



duits à la fiscalité des bénéfices, l'ampleur de l'harmonisation déjà réalisée est importante.

Pour la fiscalité des produits, deux systèmes coexistaient dans les Etats de la Communauté avant l'harmonisation. Les taxes cumulatives en cascades et la T.V.A. En 1981 seule celle-ci subsiste, généralisée à tous les Etats membres. Le résultat de l'harmonisation est dans ce cas on ne peut plus évident.

Elle s'est opérée à l'initiative de deux directives du Conseil des Communautés. Datées du 11 avril 1967, elles décidaient qu'avant le 1<sup>er</sup> janvier 1970 les Etats membres remplaceraient leur système de taxes sur le chiffre d'affaires par le système commun de T.V.A.. Les modalités essentielles du système commun étaient fixées et les Etats membres ne conservaient plus que le libre choix des moyens et des formes. Dix ans plus tard, ces restes d'autonomie se réduisaient encore avec la directive du 17 mai 1977 adoptée par le Conseil des ministres (84). Définissant une assiette uniforme pour le système commun de T.V.A., elle ne laisse plus aux Etats que la seule liberté de déterminer les taux.

A cette exception près, la compétence fiscale des Etats membres en la matière cesse donc d'être discrétionnaire. Les exemples sont d'ailleurs nombreux des contraintes que l'harmonisation leur a imposées. A s'en tenir à la législation française, la réduction des taux de T.V.A., son calcul sur des prix hors taxe ou la suppression du butoir ont constitué autant de réformes prises sous l'influence, souvent non avouée, des contraintes de l'harmonisation. S'y ajoutent aussi les adaptations imposées par la sixième directive et adoptées par la loi de finances rectificatives pour 1978 et des décrets du 17 janvier 1979. Certes d'autres modifications législatives devraient encore intervenir. A commencer par l'abandon du décalage d'un mois, dans le calcul des déductions. Mais d'ores et déjà, l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires a limité, sinon supprimé, l'autonomie de la souveraineté fiscale des Etats concernés.

C'est même là que les obligations imposées ont été les plus nettes. Pour la *fiscalité des bénéfices* en effet, les résultats de l'harmonisation sont encore très modestes.

336. — Excepté l'article 98, qui limite l'établissement d'exonérations et de remboursements à l'exportation, le traité de Rome ne contient aucune référence aux impôts directs et à l'imposition des bénéfices. Un mouvement, plus ou moins spontané, existe pourtant pour susciter l'harmonisation de ces fiscalités.

Jusqu'ici il n'a abouti, il est vrai, qu'à de simples projets (85). Par exemple la proposition de directive, du 16 janvier 1969, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions et apports d'actif intervenant entre sociétés d'Etats membres différents. Mais le phénomène de

---

(84) J.J. Philippe, La T.V.A., 1923 p. 267 et s.. Ch Lavabre et O. Masson, La... sixième directive en matière d'harmonisation des T.C.A., D. 1974 pp. 73 et s.. Ph. Derouin, La T.V.A. dans la C.E.E., Paris, 1977. G. Egret, La T.V.A., Que sais-je ?, 1978 p. 30 M. Raffray, L'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires dans la C.E.E., D.F. 1978 n° 10 pp 257 et s..

(85) W. Pool, La proposition de directive du Conseil concernant l'harmonisation des systèmes d'impôts des sociétés, Rev. Marché commun 1976 p. 522.

mimétisme ou de régionalisme fiscal, déjà examiné, a permis en fait des rapprochements. Ainsi la France a emprunté à l'Allemagne et à la Belgique. A la première, le principe d'une taxation différenciée des dividendes et des bénéfices mis en réserve. A la seconde, les mécanismes de l'avoir fiscal et du prélèvement forfaitaire sur les revenus de capitaux.

Au surplus, si cette fiscalité des bénéfices reste encore à harmoniser pour l'essentiel, l'évasion et la fraude qui la concernent font déjà l'objet, en revanche d'un début de lutte commune.

337. — La coordination des actions résulte en la matière d'une résolution du Conseil des ministres de la Communauté européenne, adoptée le 10 février 1975 et juridiquement mise en œuvre par la directive du 19 décembre 1977. Son contenu est original. A côté de mesures classiques, comme l'échange mutuel d'informations entre Etats, on y prévoit aussi le recours à des enquêtes internationales. Soit par un Etat à la demande d'un autre Etat. Soit surtout par les fonctionnaires d'un pays dans un autre pays (86).

Etendu à la T.V.A. par une nouvelle directive du 6 décembre 1979, ce système d'assistance mutuelle, entre les administrations fiscales, préfigure en quelque sorte un *espace fiscal européen*. Dans la recherche de toute matière imposable, il est presque l'ébauche de l'*Intertax* que les Administrations fiscales voudraient construire sur le modèle d'interpol (87).

Une organisation de ce type, actuellement en cours d'élaboration, entre la France, les Etats-Unis, la Grande-Bretagne et l'Allemagne fédérale, existe d'ailleurs déjà dans les pays nordiques. Depuis un traité multilatéral d'assistance conclu en 1972, les administrations fiscales du Danemark, de la Finlande, de l'Islande, de la Norvège et de la Suède, échangent des informations et s'autorisent réciproquement à enquêter sur leurs contribuables respectifs. Ce système semble appeler à se généraliser. Du moins en Europe. En effet, si le groupe d'experts des Nations-Unies, sur les conventions de double imposition, estimait, dans son septième rapport de 1977, qu'un traité multilatéral n'était pas envisageable en la matière, au niveau européen par contre tout un courant favorable se dessine. Ainsi le 24 avril 1978, dans une recommandation 833, l'Assemblée du Conseil de l'Europe invitait les Etats membres « à conclure un accord multilatéral européen, relatif à la coopération entre les administrations fiscales nationales ». De même, en 1980, lors d'un colloque du Conseil de l'Europe, sur la fraude fiscale internationale, le rapporteur général appelait encore à la conclusion d'une convention de ce genre (88).

Avec des systèmes de ce type, appelés à se développer et pouvant conduire à des enquêtes d'un Etat sur le territoire d'un autre Etat, l'harmoni-

(86) J.O.C.E., 14 février 1975, B.I.F.D., août 1975. N° 8 p. 335, Bulletin des Communautés européennes 1977, n° 12 p. 36, 1979 n° 12 p. 45.

(87) J. Surr, *Intertax : intergovernmental cooperation in taxation*, Harvard international law club Journal, 1965 pp. 179-237.

(88) Le Monde 1<sup>er</sup> avril 1980, p. 24.

nisation ou la coopération atteint la souveraineté fiscale dans son exclusivité et son autonomie.

Sans doute, il y a des limites à l'harmonisation fiscale. La suppression de la « frontière normative » (89) suppose trop de conditions préalables, comme elle entraînerait trop de profondes conséquences, pour être envisagée dans un proche avenir. *L'Europe des contribuables tient donc encore d'un projet de futurologue* (90).

La conclusion doit être toutefois relativisée. Il faut l'apprécier dans la perspective des premiers moments de l'harmonisation. Dans ces premiers jours, « rien n'était commun, ni les concepts, ni les mots, ni les objectifs. Peu à peu les conceptions se sont rapprochées. Le souci de ne pas compromettre une harmonisation ultérieure, le désir propre à tous les négociateurs de faire bonne figure et de souligner ce qui unit plus que ce qui divise, la découverte des réalisations étrangères, la constitution d'un véritable pool d'expériences et de réflexions, ont créé une véritable communauté de pensée chez la plupart des partenaires. Nombre de dispositions divergentes, qui auraient été introduites en d'autres temps, dans les législations des divers Etats, ont été disjointes... Si bien qu'une unité de vues tend à se dégager et imprègne progressivement les textes mis au point dans la plupart des pays membres... »

A cet égard, les impôts sur la dépense en sont une illustration. Les réformes françaises et allemandes sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1968. « Or, les textes pris par les deux gouvernements se ressemblent comme des frères jumeaux et constituent de simples adaptations du modèle arrêté par les experts européens » (91).

C'est dans ces évolutions parallèles, pratiquement imposées par l'harmonisation et le mimétisme, que résident les limites à l'autonomie de la souveraineté fiscale. Les législateurs nationaux ne se déterminent plus vraiment en fonction de leurs seules volontés. Ils ne sont plus « maître absolu » (92). Les atteintes à l'autonomie de leur souveraineté s'accompagnent aussi d'atteintes à la plénitude de cette même souveraineté.

(89) P. Bonassies, Etudes offertes à A. Jauffret, Aix-Marseille, p. 99. Aussi congrès I.F.A., Jérusalem 1976, notre compte rendu in R.S.F. 1977 p. 400.

(90) Cf. G. Mathieu, Le Monde 12 août 1975 p. 9. Aussi Le Monde 6 août 1974 p. 9 : « Les fiscalités européennes sont de plus en plus disparates ». Ce qui traduit « l'attachement... des Etats... à leur souveraineté financière ».

(91) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 727.

(92) M. Chrétien, R.C.A.D.I. 1956 *op. cit.* p. 15. C'est très net en matière douanière où l'on a dit que « les traités européens ont porté le coup de grâce à la souveraineté française », C. J. Berr et H. Tremeau, Le droit douanier 1975 p. 90.

## PARAGRAPHE 3

## Les atteintes à la plénitude de la souveraineté fiscale

338. — Souveraine, la compétence fiscale doit être « par définition une compétence plénière », non limitée quant à son objet, « indéterminée *ratione materiae* » (93). Jean Bodin notait ainsi, au livre premier de la République, que la « *souveraineté n'est limitée ny en puissance, ny en charge, ny à certains temps* » (94).

Pourtant, dès l'Ancien Régime, les auteurs mêmes qui avançaient l'idée du fondement régalien de l'impôt en soulignaient parallèlement les limites. Ainsi chez l'auteur du «*Songe du Verger*», si le pouvoir royal d'imposer est reconnu, c'est à la condition d'être modéré, d'avoir une cause juste. «*A cause... pour la défense de la chose publique*». Et Jean Bodin, à qui l'on doit l'introduction du concept de souveraineté dans le langage des juristes, rappelait aussi que Louis IX, inventeur de la taille, «*s'adressant à Philippe, son fils aîné et successeur, dist ces parolles en son testamet... : Ne prend tailles, ny aides de tes subiects, si urgente nécessité et évidente utilité ne te le fait faire, et pour iuste cause.*» (95). Dans le même sens, au XVIII<sup>e</sup> siècle, l'Encyclopédie méthodique de Diderot et d'Alembert relevait «*qu'une maxime fondamentale en matière d'impôt, c'est qu'il ne faut pas le mesurer à ce que le peuple peut donner, mais à ce qu'il doit donner raisonnablement*» (96).

Dès l'origine par conséquent de la doctrine fiscale, le pouvoir régalien d'imposition n'est pas perçu comme une compétence plénière. Des limites de fait (B) s'ajoutent à des limites de droit (A), pour ne lui laisser que de biens minces possibilités de choix (97).

## A. — Les limites juridiques à la plénitude de la souveraineté fiscale.

339. — Au-delà des quelques limites que le droit international amène avec les immunités fiscales, c'est surtout en droit interne qu'existe le principal obstacle à la volonté du souverain. Le pouvoir d'imposition y bute là sur le concept de facultés contributives. Sans parler des limites que lui amène, ou devrait lui amener, le nécessaire respect de la liberté individuelle et du droit de propriété. Dans les sociétés libérales du moins (98).

(93) Ch. Rousseau, *op. cit.* p. 100.

(94) Les Six livres de la République, Lyon 1593, p. 124.

(95) Jean Bodin, *op. cit.* p. 879. Aussi R. Verlaque, thèse Aix, 1943 p. 71.

(96) Tomes consacrés aux « finances », t. 2 au mot « impôt ».

(97) Cf. dans le même sens P. Soares Martinez : « Os poderes fiscais, de natureza soberana, se apresentam necessariamente limitados, nao so por razoes de facto, especialmente de ordem economica, mas também por principios de direito », *op. cit.* p. 255.

(98) Cf. S.V. Linares Quintana, El poder impositivo y la libertad individual, Editorial alfa, Buenos Aires. Dans la conception classique du XVIII<sup>e</sup> siècle, l'impôt étant au service des propriétaires, leur accord est nécessaire pour l'établir, cf. Y. Thomas, *op. cit.* p. 638.



Posé par la plupart des constitutions du monde, le concept de *facultés contributives* paraît certes « imprécis et imprécisable » (99). Certains théoriciens italiens ont même pu dire qu'il était « un passe partout... pouvant signifier et justifier ce que l'on voulait » (100). Pourtant, au plan économique comme juridique, la doctrine en a tout de même donné une analyse.

Les économistes se sont préoccupés de rechercher des critères de la faculté contributive entendue de façon globale et individuelle. Il y a en effet « une capacité contributive individuelle... et une capacité contributive de la nation tout entière » (101). L'une se définit par le revenu individuel. L'autre par le revenu national (102). Plus précisément, la capacité fiscale de la nation est son « aptitude à consacrer, par l'intermédiaire de l'impôt, une fraction de son revenu au financement de la charge publique » (103). Alors que la capacité fiscale du contribuable, souvent associé à l'idée d'un minimum vital, réside dans sa faculté à participer, par sa situation de fortune et son revenu, à la répartition de la charge publique.

Ainsi entendue, la notion est déterminée par deux éléments, qualitatifs et quantitatifs, tenant à la nature de la matière imposable et à son importance.

La nature de la matière imposable limite la marge d'action du souverain dans la mesure où des critères, notamment moraux, exigent la discrimination. On considère ainsi que les dépenses de luxe doivent être plus imposées que les consommations de premières nécessités. Inversement, les revenus du travail apparaissent comme devant être moins imposés que les revenus du capital, parce que plus précaires.

Mais même pour ces derniers, le pouvoir fiscal est limité. L'impôt ne doit pas être lourd au point de rendre une épargne impossible. C'est dans cette perspective qu'un élément quantitatif intervient pour l'appréciation de la capacité contributive. Le prélèvement doit progresser en fonction de l'importance du revenu, en permettre l'exonération d'un minimum (104) et tenir compte des charges de famille.

Autrement dit, sous réserve d'apprécier en pratique la hauteur de ce minimum d'existence, l'ampleur des charges familiales et l'adaptation de la progressivité au montant des revenus, le concept de faculté contributive est loin d'être indéterminable. Pas seulement d'ailleurs à l'analyse d'économie financière. L'affirmation vaut aussi pour une approche juridique.

(99) A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, 1967 vol. 1 p. 254, notre traduction.

(100) Scotto, *Natura ed effetti economici di un imposta sulle società*, p. 356, cité par A. Berliri, *ibidem*. Les praticiens doutent aussi « que cette notion ait une signification autre que psychologique », cf. Burkel, Rapport de la commission des lois sur la taxe professionnelle, J.O. Doc. Ass. Nat., 4 juin 1975 n° 1965 p. 14.

(101) M. Lauré, *Traité de politique fiscale*, 1956 p. 182.

(102) H. Laufenburger, *Précis d'économie et de législation financières...*, 1941 p. 10 ; H. Brochier et P. Tabatoni, *Economie financière*, 1963 p. 229 ; M. Lauré, *Technique et politique fiscales*, Cours de section E.N.A., 1953 pp. 293 à 339.

(103) A. Barrère, *Institutions financières*, 1972, p. 386.

(104) Sur ce minimum d'existence, cf. Science des impôts, *op. cit.* Bruxelles 1970, t. 1 pp. 109 et s.. L. Cabral, Nogueira, *op. cit.* p. 77. L'idée d'un minimum vital s'accompagne aussi dans certaines législations, d'un concept de *minimum fiscal*. C'est le cas au Sénégal avec un impôt dit du *minimum fiscal*, dont ne sont exemptés que les indigents, les enfants et les hommes de troupe, cf. R. Teller, *op. cit.* p. 82. Cf. aussi en France l'imposition forfaitaire minimum des sociétés depuis 1974.

340. — Parmi les doctrines fiscales européennes, c'est surtout la doctrine italienne qui a mené ici quelques recherches sur le contenu et la portée de la notion (105).

*La capacité fiscale du contribuable est une norme plafond qui pose pour le souverain une obligation de ne pas faire.* Le prélèvement ne doit pas aller au-delà des facultés contributives. L'idée est sans doute aujourd'hui évidente et de peu d'intérêt. Mais replacée dans le contexte de ses origines, elle retrouve ses audaces. Voulu par les théoriciens comme limite à l'arbitraire de l'Administration fiscale d'Ancien-Régime, elle met plus généralement obstacle aux éventuels *abus de droit fiscal*. S'il y a pour chacun obligation de contribuer aux charges publiques, c'est uniquement en fonction de ses propres facultés fiscales. Dès lors, si celles-ci viennent à être altérées par un événement majeur, l'imposition doit subir une réduction corrélative. Or c'est bien ce que prévoient la plupart des législations. Avec les possibilités de remise ou de modération.

Le principe général de droit fiscal, que constitue la notion de facultés contributives, n'est donc pas sans effets juridiques. D'autant moins qu'il fonctionne en liaison avec un autre principe. Celui de l'égalité fiscale. *Parce que l'imposition des contribuables est fonction de leurs capacités contributives, l'égalité de celles-ci entraîne l'égalité de celle-là !* C'est toute la signification de l'adage « à revenu égal impôt égal ». Cette relation, entre les deux principes est d'ailleurs reconnue par certaines jurisprudences constitutionnelles. Celle de l'Italie par exemple (106).

Dans un arrêt du 13 décembre 1963, confirmé en 1965 et 1966, la Cour Constitutionnelle italienne a même sanctionné la valeur juridique du concept de facultés contributives. Elle l'a fait en annulant une loi, « parce que contraire à l'article 53 de la Constitution, qui pose, précisément, la norme de capacité contributive » (107). C'est dire que celle-ci peut vraiment avoir portée juridique et emporter effets sur la plénitude de la souveraineté fiscale (108).

Plus généralement, au-delà des obstacles que lui opposent les facultés fiscales du contribuable, *le pouvoir d'imposition bute aussi quelquefois sur des limites de droit international.*

341. — Exceptées celles qu'amène l'ordre communautaire européen (109), ces limites résultent des divers statuts coutumiers ou conven-

(105) Manzoni, Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano, Torino, 1965. E. Giardina, La basi teoriche del principio della capacità contributiva, Milano, 1961. B. Griziotti, L'imposition des étrangers, R.C.A.D.I., 1926, III p. 29. A. Berliri, Principi di diritto tributario, Volume II, 1972, pp. 353-375.

(106) A. Berliri, *op. cit.* 1967 p. 256.

(107) A. Berliri, *op. cit.* p. 257. Notre traduction.

(108) En sens inverse, cf. A.D. Giannini, Istituzioni di diritto tributario 1968 p. 52 ; S.E.F. 1956, p. 437 note 1. J. Rivoli, Vive l'impôt.

(109) L'arrêt de la Cour de Cassation, Café Jacques Vabre, du 24 mai 1975, illustre bien les limites communautaires à la plénitude du pouvoir fiscal, G.P. 1975 n° 194 p. 9.

tionnels d'immunités (110). Les organisations internationales bénéficient ainsi, dans l'Etat de leur siège, d'un régime d'exterritorialité, défini par accord international, qui leur assure l'exemption fiscale (111). De même, en vertu d'une pratique ancienne, codifiée par les conventions de Vienne de 1961 et 1963, les fonctionnaires internationaux et le personnel des missions diplomatiques et consulaires se voient accorder certaines immunités fiscales (112).

On pourrait certes objecter que ces exemptions, posées soit par acte unilatéral (113), soit par traité, ne portent pas atteinte à la plénitude de la souveraineté fiscale. L'exemption exprime la souveraineté plus qu'elle ne la limite. Elle repose en quelque sorte sur l'adage anglais : « *le roi n'impose pas un autre roi* ».

Exacte en partie pour les exemptions fiscales des diplomates (114), la remarque ne vaut pas en revanche pour les privilèges des organisations internationales et de leurs fonctionnaires. L'exemption que leur accorde l'Etat n'est pas un acte de courtoisie, « mais une obligation... L'Etat de siège ne saurait retirer un bénéfice financier de l'installation d'une organisation internationale sur son territoire et il ne saurait, en imposant cette organisation et ses fonctionnaires, arriver au résultat d'imposer les Etats qui par leurs contributions forment le budget de l'organisation » (115).

En d'autres termes, le pouvoir fiscal de l'Etat se heurte ici à une autre réalité que la sienne. Celle du fait international. Elle n'est pas au demeurant la seule. D'autres limites de fait lui sont d'infranchissables butoirs.

## B. — Les limites de fait à la plénitude de la souveraineté fiscale.

342. — L'impôt est souvent considéré comme un produit de la volonté du souverain. Phénomène politique, aménagé parfois sous la pression plus ou moins violente de l'opinion, il serait « soumis aux désirs, sinon aux caprices du pouvoir » (116). En fait, une analyse plus précise, « d'un pro-

(110) La Cour de la Haye a eu à connaître quelques autres hypothèses marginales de limites internationales à la souveraineté fiscale. Pour la C.P.J.I., cf. ainsi l'affaire franco-suisse des *zones franches* et l'affaire de l'*administration du prince Von Pless*, opposant l'Allemagne et la Pologne, C.P.J.I., Série A/B n° 52, 4 février 1933 p. 5. Pour la C.I.J., cf. l'affaire du *droit de passage sur le territoire indien*, où l'Etat successeur est tenu par des concessions fiscales accordées antérieurement aux portugais, C.I.J. Recueil 1960 p. 37.

(111) Cf. Ph. Cahier *op. cit.* Soares Martinez, *op. cit.* p. 260. M. Chrétien, Contribution à l'étude du droit international fiscal, *op. cit.* p. 12.

(112) P. Kerlan, J.C.D.I., fascicule 320 B § 2. M. Hardy, Modern diplomatic Law, pp. 69 et s. Aussi *supra* § 320.

(113) C'est le cas aux U.S.A. de l'International organizations immunities act de 1945, dont les dispositions exemptent l'O.N.U. des impôts directs.

(114) Annuaire de l'Institut de droit international, 1924, vol. 31 p. 115.

(115) Ph. Cahier, *op. cit.* p. 310.

(116) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 136.



blème qui n'a guère été approfondi » (117), montrerait que l'impôt est surtout un produit du milieu politique. « *La souveraineté fiscale ne peut s'exercer que sur des marges étroitement délimitées par la puissance des intérêts, les réactions de l'opinion, les besoins de l'Etat les exigences de l'économie et les possibilités des services financiers* » (118). Sa plénitude se heurte autrement dit à des butoirs sociologiques, politiques et techniques.

Techniquement, toute réforme fiscale est limitée d'emblée par des contraintes budgétaires et par les possibilités matérielles de l'Administration qui doit la mettre en vigueur.

343. — Les limites budgétaires à la réforme fiscale tiennent au fait que les ressources d'un Etat moderne ne peuvent pas diminuer. Or, une réforme se traduit presque toujours par des pertes de recettes. Momentanément du moins et pour deux raisons. D'abord, l'élaboration d'une réforme fiscale rouvre le jeu des négociations, des pressions et des concessions entre tous les acteurs concernés. Pour chaque groupe socio-professionnel, c'est l'occasion d'obtenir un supplément d'avantage qui se traduira pour l'Etat par une diminution de recettes. Ensuite, une fois la réforme adoptée, sa mise en œuvre exige un temps de rodage d'autant plus long qu'elle est plus profonde. Les possibilités d'évasion sont alors plus grandes et l'efficacité du contrôle encore incertaine.

Les exemples de ce phénomène sont nombreux. Ainsi la commission d'étude, chargée d'examiner les problèmes de la T.V.A. agricole, indiquait dans son rapport du 23 octobre 1967 que « *la réforme des T.C.A. allait entraîner en 1968 une diminution très sensible des recettes de l'Etat* ». Plus nettement, la substitution de la taxe professionnelle à la patente s'est traduite par un allègement d'impôt pour 1.400.000 contribuables. Les perturbations ont été telles, dans la répartition de la charge fiscale, que l'Etat a dû garantir aux communes le maintien de leurs ressources. Il lui en a coûté plus de deux milliards, en 1977, et près d'un milliard en 1978. Dans le même sens, la généralisation de l'imposition des plus-values, en 1976, a eu pour curieux résultat de restreindre la matière jusqu'alors imposable à la fiscalité immobilière. Les plus-values réalisées en effet sur la cession d'un terrain, détenu depuis plus de 30 ans, sont exonérées. Or elles ne l'étaient pas dans l'ancienne législation (119).

Autant dire que les réformes n'ont de chance de succès que si elles s'accompagnent d'allègements... Et encore doivent-elles tenir compte des contraintes imposées par l'Administration puisqu'en définitive c'est d'elle que dépend leur application.

344. — Plus précisément, les choix fiscaux de la puissance publique sont subordonnés aux moyens matériels de l'Administration qui les met en œuvre. C'est vrai pour des pays en voie de développement comme pour des pays développés.

Les premiers ne peuvent mettre sur pied, en quelques années, une Administration efficace, capable d'assurer l'établissement, le recouvrement, le

(117) J. Peyrega, *Les limites de la fiscalité*, Finances Publiques 1947 p. 298.

(118) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 137.

(119) J.C. Martinez, *L'imposition du capital...* R.S.F. 1977 p. 855.



contrôle et le contentieux de l'impôt. On le voit bien par exemple en Irak, où en 1978 le service de l'impôt sur les sociétés ne comptait que cinq personnes, pour tout le pays (120). Dans ce cas, une Administration fiscale embryonnaire impose pratiquement un système fiscal rudimentaire. Aussi *l'impôt réel, plus facile à établir et à recouvrer, occupe une place prépondérante dans la structure fiscale des pays en voie de développement*. Au contraire, dans les pays disposant d'une Administration équipée, le système fiscal peut reposer sur des impôts progressifs et personnels. Mais pour autant, les choix fiscaux ne sont pas là indépendants de toute pesanteur administrative. L'extension de la T.V.A. à l'agriculture en a fourni un exemple. Son champ d'application a été réduit parce que l'Administration ne pouvait pas assurer le contrôle d'un million huit cent mille nouveaux assujettis (121).

*Le système fiscal d'un pays est donc en fait celui que tolèrent les structures administratives et que suggèrent les données politico-économiques.* L'environnement politique et les bases économiques pèsent en effet d'un poids aussi lourd qu'évident dans les décisions fiscales.

345. — Les très fortes corrélations qui existent d'abord entre la fiscalité et l'économie, ne sont plus à souligner (122). C'est quasiment un lieu commun dès lors que toute matière imposable, sous forme de revenu, de capital ou de dépense, n'est pas autre chose qu'une composante de cette économie. La dépendance de l'une à l'autre s'observe d'ailleurs dans le parallélisme existant entre le développement économique d'un pays et l'évolution de son système fiscal.

Les différentes étapes du développement se reflètent dans la composition des flux fiscaux, en même temps qu'elles limitent les ambitions du législateur. Ainsi, lors du décollage industriel, la fiscalité doit sauvegarder les perspectives de profit, pour attirer les capitaux, et restreindre la consommation pour dégager l'épargne locale nécessaire aux investissements. Les impôts directs, sur les secteurs traditionnels, et les taxes indirectes, sur les biens de consommation courante, sont pratiquement nécessaires. Instituer à ce stade du développement un impôt personnalisé sur le revenu et des taxes sur le chiffre d'affaires serait structurellement impossible. On a pu l'observer en 1973 au Sud Vietnam. La tentative d'instaurer la T.V.A. a dû être reportée devant ses résultats négatifs (123).

(120) Le service compétent pour l'imposition des professions libérales ne comptait que 28 agents. Au total, 60 % des fonctionnaires du fisc, soit 670 agents, sont concentrés dans les villes. Cf. A. Hamoud, thèse *op. cit.* p. 272-273. Pour l'exemple marocain, cf. J.C. Martinez, La division des impôts au Maroc, R.J.P.E.M. 1978 p. 232.

(121) Cf. *supra* § 269.

(122) Cf. sur ces points H. Brochier, Structures nationales et Systèmes fiscaux, R.S.L.F. 1952 p. 171 ; P. Lalumière, Les Cadres sociaux de la connaissance financière, R.S., 1963 p. 30 ; Rapports entre structures des systèmes fiscaux et développement économique dans les pays en voie de développement, C.D.F.I. 1968, vol. 53 a ; G. Dehove, Impôts, économie et politique ; pression fiscale et équilibre économique, Paris 1947 ; H. Brochier, P. Llau, A. Michalet, Economie financière 1975 pp. 364 et s. ; J. Spindler, Fiscalité et espace économique, Paris 1976 ; J. Percebois, Fiscalité et croissance, Paris 1977 ; P. Ngaosyvathn, *op. cit.* ; G. Tixier et G. Gest, *op. cit.* p. 503 et s. ; M. El Ktiri, *op. cit.* ; K.M. Koumoue, La T.V.A. et le développement économique de la Côte d'Ivoire, Thèse Paris II, 1979.

- (123) Le Monde, 10 mai 1974, p. 13.

C'est dire que « le système fiscal est sous la dépendance des données fondamentales de l'économie » comme il est soumis à des déterminismes politiques (124).

346. — Les choix fiscaux doivent à cet égard s'inscrire dans l'environnement politique dominant, sous peine de susciter à long terme des réactions de rejet. L'Italie de l'entre deux guerres en donne exemple. L'intervention des élus et des partis, auprès de l'Administration fiscale, avait retardé « l'établissement et surtout le recouvrement des impôts directs, destinés à faire face à la liquidation des charges de guerre... Pour obtenir l'annulation de l'arriéré de ces impôts..., nombre d'industriels et de commerçants, très mécontents de la fiscalité directe, financèrent le mouvement des chemises noires... » (125).

De même, dans l'Allemagne de 1933, l'arrivée au pouvoir des nationaux socialistes est due en partie au gain important de suffrages que leur valut la doctrine économique et financière de Gottfried Feder. Promettant un Etat sans impôt, *Steuerlose Staat*, celui-ci ne pouvait que séduire et attirer les suffrages d'industriels, de commerçants et de salariés surchargés d'impôts progressifs.

Une imposition, qui heurte trop les intérêts des assujettis, finit donc par engendrer des réactions politiques. Après le poujadisme français de 1956 ou le parti contre l'impôt dans le Danemark et la Norvège de 1973, la Californie de 1978 l'a encore montré avec l'opposition des propriétaires immobiliers à la fiscalité foncière. Les contribuables gullivériens fournissent même ici des exemples plus suggestifs. Ainsi, lorsqu'en 1973 sept pays latino-américains, représentant 80 % de la production mondiale de bananes, décidèrent d'imposer une taxe à l'exportation de deux dollars par cageot, l'opposition du principal contribuable concerné les fit reculer. Les sept pays durent réduire leur taxe (126).

Autant dire qu'il y a toute une sociologie de la fiscalité qui oppose à la pression de l'impôt une série de butoirs (127). De nature psychologique et éthique.

347. — *Les limites psychologiques, à l'exercice de la souveraineté fiscale* sont surtout relevées depuis la deuxième moitié XX<sup>e</sup> siècle (128).

(124) L. Mehl, *op. cit.* t. 1 p. 201.

(125) F. Oulès, *Impôts et Liberté*, Revue comptable de l'association des comptables diplômés, Lausanne, 1969 n° 5 p. 236.

(126) *Le Monde*, 24 avril 1975, p. 5.

(127) Sur ces limites de la pression fiscale, cf. L. Mehl, *op. cit.* p. 230. Sur l'évolution de la pression fiscale française, passée de 22,7 % du P.I.B., en 1970, à 23,6 % en 1980, cf. *Le Monde* 25 septembre 1979 p. 23. Sur les pressions fiscales comparées, cf. S.E.F. 1956 *op. cit.*, Les comparaisons internationales des charges fiscales. F.M.I., International comparisons of taxation for selected developing countries, 1976, D.M./78-72. Sur la difficulté de ces mesures, cf. C. Atkinson, Un casse-tête : comparer les pressions fiscales, *Le Monde* 4 mars 1980 p. 24.

(128) H. Laufenburger, *Théorie économique et psychologique des finances publiques* Paris 1956. P.L. Reynaud, *La pression fiscale psychologique et le dynamisme du producteur*, Archives de finances, Tübingen 1959, vol. 19. G. Ardant, *Théorie sociolo-*

Théoriciens et praticiens sont convaincus depuis lors qu'une politique financière « ne peut compter sans son hôte » (129). On a redécouvert le contribuable avec ses réticences, ses allergies et ses refus. En ce sens, la création en 1977, au sein de l'ex-ministère français des finances, d'une direction pour les relations avec le public est symbolique (130).

L'Administration s'est persuadée que le *prélèvement fiscal exige la manière et bute sur des barrières*. La souveraineté fiscale ne saurait s'étendre au-delà de ce qui est instinctivement consenti par les contribuables. M. Ph. Rouvillois, directeur général des impôts, l'exprimait en 1974 au cours d'une interview : « L'élaboration de la loi fiscale doit tenir compte du climat social qui délimite les frontières extrêmes à ne pas dépasser ». Aussi, lors de toute réforme, l'expérience confirme que l'on respecte le plus souvent les avantages antérieurement acquis (131).

Les avatars de la taxe professionnelle le montrent.

Dans sa première mouture de 1975, elle augmentait l'ancienne cotisation de patente pour les industriels et les membres des professions libérales. Beaucoup trop d'ailleurs. De 40 % parfois. On la plafonna aussi. Un peu comme si le droit fiscal obéissant à un principe général du respect de droits acquis, chacun avait droit au maintien de son niveau d'impôt.

Ce faisant, *de réformes nécessaires, mais impossibles, en réformes accomplies, mais illusives, la contrainte des avantages acquis ne laisse au souverain fiscal qu'une bien étroite marge d'action*. D'autant plus étroite d'ailleurs, qu'elle est encore réduite par des limites morales.

348. — « Les dispositions d'un système fiscal sont liées en effet, dans une large mesure, à des jugements de valeur » (132). C'est très net dans la fiscalité des pays islamiques, où le Coran fait de l'impôt, sous le nom de Zakat, « un des cinq canons de la religion » (133). La réforme de la fiscalité locale au Maroc a d'ailleurs été sur ce point des plus parlantes. Alors que la taxe sur les débits de boissons alcoolisées était perçue, jusqu'en 1980, au profit de l'Etat, l'auteur du projet de réforme en proposait le transfert aux communes à partir précisément d'un argument religieux.

« Dans un pays musulman où l'usage de l'alcool est prohibé, il est préférable que les recettes de cette nature figurent dans les budgets locaux plutôt que dans la loi de finances, document national et officiel » (134).

gique de l'impôt, Paris 1965. Des frontières de l'impôt, Annales du notariat et de l'enregistrement, 1948, Belgique, p. 66. R. Giraudeau, La psychologie du contribuable français, Finances publiques 1950, pp. 46 à 71. M. Lauré, *Traité... op. cit.* pp. 281-300. L. Cabral Nogueira, *op. cit.* p. 55. J. Dubergé, *op. cit.* G. Schmolders, *op. cit.* p. 55. Surtout C.D.F.I. 1980 t. 1.

(129) G. Schmolders, *op. cit.* p. 9.

(130) Cf. *supra* § 167.

(131) Le législateur doit prévoir au moins un régime de transition. Par exemple en 1948, pour le calcul du forfait agricole, le bénéfice moyen à l'hectare était substitué à la valeur locative cadastrale. Mais à titre transitoire, jusqu'en 1959, cette valeur locative était encore utilisée pour déterminer la limite supérieure du revenu rural imposable.

(132) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 122.

(133) M. El Ktiri, *op. cit.* p. 41. M. Champion, Finances publiques au Maroc, 1961 p. 245.

(134) M. Bernoussi, La réforme de la fiscalité locale, *op. cit.* p. 67.



Le poids des contraintes religieuses sur les choix fiscaux est encore plus saisissant en Irak. L'impôt « y est ressenti comme un outrage... et comme une importation de procédés étrangers, n'ayant rien à voir avec l'Islam et ses directives ». Au point que le régime politique irakien, d'après 1958, a dû quasiment exonérer les agriculteurs (134 bis).

De façon plus générale, dans le choix des matières imposables ou sur le niveau du taux d'imposition, l'influence des considérations morales est certaine. Les impôts sur la dépense en fournissent la plus classique illustration. Toute une série de produits, à commencer par le tabac ou les alcools, sont surimposés parce que l'opinion publique n'admettrait pas la sollicitude du législateur. On l'a bien vu en France, avec la loi de finances pour 1977. Le caviar y a été imposé au taux majoré de T.V.A., même si la mesure allait à l'encontre de l'effort de simplification. Inversement, la loi du 22 juin 1976 a dû assujettir les médicaments au taux réduit de T.V.A.. « L'impôt sur la maladie », qui frappait « davantage la pénicilline que le beaujolais », était anormal pour l'opinion (135). De même, la taxation répressive des films pornographiques et des publications licencieuses relève d'un souci identique de moralité fiscale.

Sur un autre plan, ce n'est pas non plus « un fait du hasard si l'emploi professionnel de la femme a été fiscalement pénalisé en France..., à la différence de la plupart des pays anglo-saxons » (136). L'impôt est là au service d'une conception. Celle de la femme au foyer. La remarque est confirmée d'ailleurs par l'interprétation jurisprudentielle de la règle sur l'imposition par foyer. Le réalisme du Conseil d'Etat n'est pas allé, en la matière, jusqu'à admettre l'égalité des conjoints dans la déclaration annuelle des revenus. Si bien qu'en 1980, la femme mariée restait toujours fiscalement incapable (137).

Le système du quotient familial pourrait fournir encore un autre exemple des pesanteurs de la morale sur la fiscalité. De sa remise en cause, par le « rapport Ortoli », aux critiques du Conseil des impôts, chacun s'accorde à en reconnaître l'inéquité (138). Sans parler de son coût, qui se soldait en 1976 par une moins value de 13 milliards de francs. Le système est pourtant intouchable. Parce qu'il correspond bien moins à un impératif démographique ou d'équité qu'à une adhésion à la valeur chrétienne du mariage. La justification, que lui donne un ancien directeur général des impôts, est à cet égard remarquable. « En tout état de cause écrit-il, le quotient familial ne saurait être remis en question sans créer une distorsion fiscale au profit de l'union libre » (139). Comme si on se mariait pour payer moins d'impôts !

Divers autres exemples pourraient être ajoutés. Tel le régime fiscal de faveur que la plupart des législations du monde font aux entreprises fami-

(134 bis) A. Hamoud, thèse *op. cit.* p. 301-302.

(135) J.J. Dupeyroux, *Le Monde* 21 mai 1975 ; G. Tixier et G. Gest, *op. cit.* p. 450. Dans l'Espagne franquiste, un impôt sur le luxe manifestait aussi clairement le moralisme fiscal, cf. C.D.F.I. vol. 53 p. 212.

(136) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 126.

(137) Cf. C.E. 22 octobre 1976, p. 365. Pour une évolution, cf. toutefois l'article 82 de la loi de finances pour 1980 et proposition de loi du 3 oct. 1979 tendant à instituer l'égalité fiscale de la femme, J.O. Doc. Ass. Nat. n° 1316.

(138) S.E.F. mars 1969 p. 76. J.O. Doc. Ad. 1974 n° 69.

(139) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 393.



liales ou aux coopératives (140). Dans tous ces cas, la fiscalité traduit des jugements de valeur sous forme de préférences ou de réserves. Plus exactement, pour obtenir l'approbation intime de l'obligation fiscale, le législateur doit prendre en considération les valeurs morales qui imprègnent la population assujettie.

C'est observer par conséquent, une fois de plus, que la souveraineté fiscale n'est pas sans limite. Mais comme « *il est de l'essence de la puissance souveraine de ne pouvoir être limitée* », dès lors qu'elle ne peut tout « *elle n'est rien* » (141). Comment pourrait-elle alors servir de fondement à l'impôt et de source matérielle au statut de contribuable ?

En fait, *cette souveraineté fiscale se réduit à une fâcheuse facilité de langage qui repose sur une apparence et un artifice.*

L'apparence est celle d'une élaboration unilatérale des règles fiscales. Or on sait ce qu'il faut en penser... (142).

Quant à l'artifice, il consiste à distinguer une souveraineté extérieure aux contribuables, alors que dans une démocratie il ne saurait y avoir de souveraineté hors du peuple des contribuables. Dans l'Ancien Régime monarchique, il en allait certes ainsi. Ce faisant, le pourquoi de l'impôt pouvait bien résider dans la volonté d'un souverain distinct des contribuables imposés (143). En revanche, dans un régime démocratique, fonder l'impôt sur la volonté du souverain, c'est dire que le peuple, titulaire précisément de cette souveraineté, s'auto-impose.

Le raisonnement est artificiel et tient du tour de passe-passe. A la vérité, lorsque celui qui impose et celui qu'on impose se confondent, point n'est besoin d'un détour par la souveraineté pour expliquer l'impôt. Le consentement de l'imposé suffit.

C'est précisément tout le rôle du Consentement à l'impôt où le contribuable trouve la source matérielle, décisive et nécessaire, de son statut.

(140) Cf. C.D.F.I. 1979 tome 1.

(141) J.J. Rousseau, *Lettres écrites de la Montagne*, Œuvres complètes, La Pléiade t. 3 p. 826.

(142) Cf. *supra* § 226 et.

(143) Cf. *infra* § 352. Et encore, « dès le XIV<sup>e</sup> siècle, c'était une idée profondément gravée dans les esprits qu'une taxe établie par l'autorité seule était illégitime. », Rathery, *Histoire des Etats Généraux en France*, Paris 1845, p. 380 in R. Verlaque, thèse Aix, 1943, p. 12.

## SECTION 2

LE CONSENTEMENT DES CONTRIBUABLES :  
SOURCE MATERIELLE NECESSAIRE

349. — Refuser la théorie de « l'impôt souveraineté » n'implique pas de reconnaître la théorie opposée de l'impôt contrat. Il ne s'agit pas de passer d'un extrême à l'autre et des excès de l'unilatéral régalien au simplisme des explications contractuelles (144).

Il y a toutefois dans celles-ci une intuition exacte. L'impôt n'existe pas en vertu du seul pouvoir d'imperium et sans l'adhésion de ceux qui auront à le payer. L'attrait populaire, que conserve d'ailleurs l'idée d'une affectation préalable de l'impôt, montre bien que « la notion de contrat n'a pas perdu encore tout son prestige » (145). On se récrie moins par exemple contre la vignette automobile que contre l'Etat qui n'aurait pas respecté son contrat. Celui de l'affecter à l'aide aux personnes âgées. Tout se passerait presque comme si on invoquait confusément un vice du consentement à l'impôt... (146).

L'ancien principe du consentement à l'impôt conserve donc toujours une résonance sociologique. Parler dès lors de son déclin, comme le font les auteurs, relève d'une confusion. *Ce n'est pas en effet le principe même du consentement à l'impôt qui s'est estompé, mais la simple forme parlémentaire de son expression.* Autrement dit, il existe pour ce consentement plusieurs formes d'expression qui témoignent de sa vitalité et de son effectivité (§ 1<sup>er</sup>). Effectivité d'autant plus réelle au demeurant que le consentement n'est pas dépourvu de toute sanction (§ 2).

## PARAGRAPHE 1

## Les formes du consentement des contribuables à l'impôt

350. — L'intervention des contribuables, dans l'élaboration de la législation fiscale, peut se réaliser de la façon la plus directe. Et nous en avons

(144) Sur l'impôt contrat, cf. B. Griziotti, R.C.A.D.I. 1926, III, p. 31. Aussi *Supra* § 11.

(145) P. Lalumière, *Le système fiscal op. cit.* p. 78. Même au niveau de la technique fiscale, l'idée contractuelle vient à réapparaître parfois. Ainsi, lors de la discussion du projet de taxe conjoncturelle au Sénat, une évaluation contractuelle de la base imposable fut proposée, cf. *Le Monde* 1<sup>er</sup> nov. 1974 p. 7. Cf. aussi *supra* § 13 note 38.

(146) C'est bien au demeurant ce que semblent faire les « nouveaux économistes » lorsqu'ils critiquent les impôts indolores et la translation des charges fiscales. Ne pouvant être refusés puisque n'étant pas ressentis, les impôts qui anesthésient et ceux qui se répercutent suprennent le consentement des contribuables. Ils le vicient. Quasiement comme du *dol fiscal*, cf. l'hebdomadaire *Le Point*, 7 mars 1979.

vu bien des exemples. Mais à côté de ces manifestations expresses du consentement (A), d'autres formes plus diffuses existent où le consentement reste tacite et se réduit à un simple consensus fiscal (B).

#### A. — Les Manifestations expresses du consentement à l'impôt.

Elles sont de trois types. Socio-professionnelles, parlementaires et référendaires.

351. — *L'expression par référendum du consentement à l'impôt*, a été déniée. Avec quelques raisons, on a fait remarquer que « si l'impôt est consenti, il l'est par le Parlement, représentant la Nation dans son ensemble », mais il ne l'est pas par les contribuables individuellement. A l'appui de cette affirmation, on a relevé que « dans la constitution italienne, où le référendum d'abrogation est prévu, l'article 75 a le soin de préciser... qu'il n'est pas admis pour les lois fiscales... » (147).

Exacte, la remarque n'implique pas pour autant l'impossibilité d'un consentement individuel par référendum. Au point que le droit comparé fournit des exemples en ce sens, Helvétiques et Californiens notamment. Pour la Suisse d'abord, le 8 décembre 1974 ses citoyens ont dû ainsi se prononcer sur un arrêté fédéral du 4 octobre augmentant les taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires (148). Le 8 juin 1975, ils devaient encore voter pour décider de l'introduction de nouveaux impôts dont une augmentation de 10 % de la surtaxe sur les carburants. En Californie ensuite, le 3 juin 1980 les électeurs se prononçaient par référendum, négativement d'ailleurs, sur deux propositions visant à réduire l'impôt sur le revenu et à imposer une taxe de 10 % sur les bénéfices des compagnies pétrolières (149).

Sans doute, des exemples de ce type ont leur portée limitée par le particularisme des cas d'espèce. Pourtant, rien n'empêcherait d'utiliser des procédures du même type en d'autres pays. Au moins pour adopter des réformes fiscales de grande ampleur. L'introduction par exemple d'un impôt sur le capital pourrait se prêter parfaitement à un référendum. Certes, les obstacles à ces référenda sont bien souvent constitutionnels. Mais ils ne sont pas insurmontables. C'est si vrai, qu'en 1979 et 1980 trois propositions de loi constitutionnelle ont pu être déposées, à l'Assemblée Nationale et au Sénat, pour élargir le domaine d'application du référendum (149 bis). Au surplus, au plan fiscal, il n'y a pas d'impossibilité technique à une adoption référendaire des choix essentiels. Bien mieux, il y aurait de grands avantages. Un système fiscal, qui serait fait d'impôts ainsi adoptés par référendum, gagnerait en adhésion et ce faisant en efficacité.

(147) P.M. Gaudemet, *op. cit.* t. 2 p. 84.

(148) Le vote a été négatif avec 56 % de non, cf. Tribune de Genève, 9 déc. 1974, p. 8. Pour les conséquences de ce vote, cf. Tribune... 11-12 janvier 1975.

(149) Pour la Suisse, cf. Tribune de Genève du 27 mai 1975 annonçant le référendum qui comprenait 7 questions. Le Monde 11 juin 1975, pour les résultats avec une majorité de oui. Sur les référenda californiens, cf. Le Monde 5-6 juin 1980 p. 3.

(149 bis) J.O. Doc. Ass. Nat., 8 déc. 1979, n° 1473 et J.O. Doc. Sénat, 17 janvier 1980 n° 157.

Il est probable d'ailleurs que cette forme d'expression directe de leur consentement ne laisserait pas indifférents les contribuables. Ainsi, pour la seule ville de Montpellier, 73 % des contribuables souhaitaient en 1975 pouvoir se prononcer par référendum lors de la création d'un nouvel impôt (150). Parallèlement, seuls 2 % d'entre eux déclaraient payer leurs impôts « parce qu'ils y avaient consenti, par l'intermédiaire de leurs élus ». C'est dire la réalité sociologique de l'expression parlementaire du consentement à l'impôt... !

352. — Depuis toujours, le consentement à l'impôt s'entend en doctrine comme un consentement d'expression parlementaire. Sous cette forme, il est toutefois empreint depuis 1789 d'une ambiguïté.

Durant l'Ancien Régime en effet, on l'a vu, les contribuables pouvaient concrètement consentir à une imposition qui leur était extérieure, puisque voulue par le roi. Deux parties, véritablement distinctes s'affrontaient au sein des Etats, provinciaux le plus souvent, généraux quelquefois. Les députés, représentants des contribuables, négociaient avec les commissaires du roi et, à terme, l'imposition demandée par le souverain était vraiment consentie.

Au contraire, à partir du moment où la souveraineté cesse d'être monarchique, pour devenir nationale, populaire ou à *fortiori* parlementaire (151), on aboutit à la situation paradoxale où le même organe, c'est-à-dire le Parlement, *consent à l'impôt qu'il décide d'établir*. A moins de recourir au subterfuge du dédoublement fonctionnel, force est de reconnaître alors que le consentement parlementaire à l'impôt se réduit à une simple lapalissade. Les représentants des contribuables étant aussi les représentants du souverain, forcément tout impôt établi est un impôt consenti.

La confusion organique du droit d'imposer et du droit de consentir à l'imposition altère donc la réalité de celui-ci pour ne laisser subsister que celui-là. D'autant plus que la représentativité du Parlement, par rapport aux contribuables, est sociologiquement douteuse.

Sous l'Ancien Régime certes, à s'en tenir aux Etats provinciaux, les députés étaient véritablement représentatifs des contribuables. « Ils étaient des mandataires dont les pouvoirs étaient déterminés par un contrat de droit privé ». « En cas de dépassement des termes de leur mandat, les électeurs ne manquaient pas de désavouer leurs actes » (152).

Avec le passage de ce mandat impératif à un mandat représentatif, la réalité du consentement à l'impôt devait changer. Toutefois, tant que le suffrage censitaire subordonna le droit de vote au paiement d'une contribution, si l'impôt n'était pas consenti par les contribuables, il était au moins voté par leurs représentants. C'était tout particulièrement vrai pour les im-

(150) J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 4 p. 42.

(151) Sur ces notions, cf. L. Duguit, *Traité de droit constitutionnel*, 1928, t. 1<sup>er</sup> et t. 2 p. 17. M. Duverger, *Institutions politiques*, 1963 pp. 35 à 39. A. Saint-Girons, *Manuel de droit constitutionnel*, 1884 pp. 5 à 24. Sur la souveraineté parlementaire, cf. A. Hauriou, *Droit constitutionnel* 1970, pp. 313-323.

(152) Y. Thomas, *op. cit.* p. 87.



pôts directs. Les liens y étaient très étroits, entre un contribuable et un représentant parlementaire, se sachant l'un et l'autre propriétaire immobilier (153).

Ce n'est plus le cas aujourd'hui. L'enchaînement sociologique, qui reliait le contribuable, l'électeur et le représentant parlementaire, s'est désagrégé (154). Le député n'est plus représentatif, comme il l'était au XIX<sup>e</sup> siècle, de la population des principaux contribuables. Tant et si bien que l'impôt n'est plus toujours voté par les représentants de ceux qui le supporteront vraiment. On a même pu dire au Sénat qu'il était voté « par ceux qui ne le paient pas » (155).

Un tel décalage sociologique, entre assujettis et parlementaires, ne pouvait qu'altérer l'effectivité du consentement à l'impôt. *Il n'est plus en fait, sous la forme parlementaire où la doctrine l'entend, qu'un vieux numéro de prestidigitation dont plus personne ne se souvient y avoir cru un jour.*

Toutefois, dévitalisée sociologiquement, cette expression parlementaire du consentement à l'impôt n'en conserve pas moins une portée juridique. On a vu d'ailleurs que le rôle du Parlement, dans l'élaboration des règles fiscales, n'est pas négligeable. 20 % environ de ses amendements sont adoptés (156). Sous cet angle, il faut donc nuancer l'affirmation doctrinale majoritaire sur le déclin du consentement parlementaire à l'impôt (157). D'autant que l'idée d'un déclin présuppose un âge d'or. Or tel n'est pas le cas. Le consentement des contribuables à l'impôt s'inscrit moins sur une parabole chronologique que sur une sinusoïde. C'est un phénomène cyclique, où le déclin du XVII<sup>e</sup> siècle peut alterner avec un regain au XVIII<sup>e</sup> siècle (158).

Autrement dit, il faut être circonspect lorsqu'on se prononce sur l'état de ce principe. Là où on croit déceler une disparition, il peut n'y avoir qu'une mutation. Et c'est bien ce qu'il advient aujourd'hui. L'affaiblissement de l'expression parlementaire du consentement à l'impôt est compensé par la montée d'une *expression socio-professionnelle de ce consentement.*

353. — Intervenant dans l'élaboration de la législation fiscale, avec la fréquence et l'ampleur que l'on a observées, les organisations socio-professionnelles permettent l'expression de la volonté des adhérents qu'elles représentent. Ce consentement socio-professionnel, qu'elles traduisent, s'apparente à un phénomène que l'Ancien Régime a déjà connu. On l'a systématisé par l'expression de « *privilèges du consentement* » (159).

Le consentement à l'impôt n'a pas eu en effet, avant 1789, une seule dimension. Il se présentait sous deux formes. Soit en tant que principe

(153) Cf. *supra* § 55 à 62.

(154) Cf. *supra* § 64 à 76.

(155) Sénat 2 juillet 1914, cité par J. Alaux, *op. cit.* p. 28.

(156) Cf. *supra* § 114 et s.. P. Lalumière, *Le Monde* 27 octobre 1963.

(157) Cf. notamment Ch. Cadoux, *op. cit.* R.S.F. 1961 p. 427.

(158) Cf. Y. Thomas, *op. cit.* p. 307 et p. 512.

(159) *Ibidem* p. 30. Cf. *supra* § 308.

général de droit public, et c'est l'unique expression que la doctrine a retenue, soit, à l'opposé, comme une exception au pouvoir royal d'imposition. Il se manifestait dans ce cas sous la forme d'un privilège exercé par certains groupes humains, c'est-à-dire le clergé et les pays d'Etats (160). D'où l'expression de *privilèges du consentement*.

Or, dès l'Ancien-Régime, alors que les auteurs ne s'intéressaient qu'à la première acception du consentement, la réalité ne reconnaissait au contraire que la seconde (161).

Le même phénomène se reproduit dans la période contemporaine. La doctrine se localise sur l'expression parlementaire du consentement à l'impôt, en négligeant les privilèges du consentement que s'attribuent les organisations socio-professionnelles. Ce faisant, prenant la partie pour le tout, elle en conclut au déclin d'un principe dont la vitalité est pourtant très réelle.

Il est vrai qu'à la décharge de la doctrine, on pourrait relever que les manifestations socio-professionnelles du consentement à l'impôt sont plus empiriques que juridiques. La remarque n'est toutefois exacte qu'en partie. *De plus en plus souvent*, l'intervention des organisations professionnelles s'insère dans un minimum de cadre juridique.

On a pu le relever d'abord lorsque le législateur a lui-même prévu la consultation des organisations professionnelles. Ainsi pour l'élaboration des décrets d'application de la T.V.A. à l'agriculture (162). Dans ces cas, l'expression socio-professionnelle du consentement des intéressés est officialisée.

L'observation de toutes les réformes fiscales de la V<sup>e</sup> République nous a montré aussi qu'elles étaient toujours précédées d'une étude au sein de commissions mixtes mises en place par arrêtés (163).

Là encore, l'expression de l'opinion des futurs assujettis a cessé d'être un phénomène inorganisé.

Enfin, quelques institutions permanentes, comme la Mission d'Organisation administrative et surtout le Conseil Economique et Social, donnent une assise juridique toute particulière aux interventions socio-professionnelles. Au Palais d'Iéna, la consultation des professionnels est même intégrée à l'organisation des pouvoirs publics.

*L'expression d'un consentement socio-professionnel à l'impôt n'est donc pas un simple fait sans dimension juridique* (164). Sans doute, cette forme de consentement ne bénéficie pas d'une sanction organisée. L'absence d'un accord corporatif n'empêche pas l'institution de l'impôt. Mais outre que ce n'est pas toujours vrai (165), ce n'est à tout prendre qu'un retour aux sources. La sanction juridique du consentement à l'impôt n'a pas toujours en effet existé. Lorsque sous l'Ancien Régime, les commissaires du roi se

(160) F. Huguet, *op. cit.* pp. 48-51 et 243.

(161) Y. Thomas, *op. cit.* p. 30.

(162) Cf. *supra* § 261 et s.

(163) Cf. *supra* 218 et s.

(164) D'autant moins que le consentement des parlementaires n'est en fait que la résultante des actions corporatives qui s'exercent sur eux. Autrement dit, le consentement parlementaire à l'impôt se présente presque en dérivée mathématique du consentement corporatif.

(165) Ainsi le prélèvement conjoncturel, institué en 1974, n'a jamais été prélevé, du fait notamment de l'opposition du C.N.P.F., cf. Le Canard Enchaîné 9 avril 1980 p. 4. De même, les dispositions de la loi 19 juillet 1976, concernant l'imposition des plus-values mobilières, ne sont pas rentrées en vigueur sous la pression là encore des intéressés.

heurtaient au refus des États provinciaux de consentir l'impôt, ils en étaient venus à l'établir d'office (166). Autrement dit, bien avant d'être consacré et organisé par une assemblée permanente, le principe du consentement n'a tiré son effectivité que du rapport de forces qui s'établissait, entre le pouvoir royal d'imposer et la résistance des contribuables.

Or c'est bien ce qui s'observe aujourd'hui, pour le consentement corporatif. Son efficacité varie en fonction des moyens de pression dont dispose chaque catégorie socio-professionnelle qui prétend le mettre en œuvre. En ce sens, il y a moins *un* consentement corporatif à l'impôt que *plusieurs* consentements de ce type. Ils s'expriment et s'équilibrent pour donner tout à la fois les diverses lois fiscales qui les entérinent et le consensus fiscal où ils se dissolvent (167). En d'autres termes, forme expresse du consentement à l'impôt, l'action corporative contribue aussi à en dégager l'expression tacite que constitue le *consensus fiscal*.

## B. — Les manifestations tacites du consentement à l'impôt : Le consensus fiscal

354. — Tout juriste sait bien qu'une norme, ou une institution juridique, ne vaut que par l'adhésion sociologique qu'elle rencontre. Platon parlait déjà de « l'autorité que la loi exerce sur des sujets consentants et non contraints » (168). Toute « l'importance du consentement tacite à l'impôt » découle de cette idée (169). Pour être efficace, un système d'impôts doit pouvoir reposer sur un large consensus. La chose est certaine. Même si le mot ne l'est pas.

Présent déjà chez Aristote (170), et connu surtout aujourd'hui du droit international public, où il désigne une procédure d'adoption des textes sans l'intervention d'un vote exprès (171), le terme de consensus peut paraître en effet imprécis (172). Le Lalande le définit, dans son vocabulaire technique et critique de la philosophie, comme « l'accord de tous les hommes sur certaines propositions, en tant qu'on le considère comme preuve de leur vérité ». Le mot exprime donc un *état de convergence des opinions*

(166) Y. Thomas, *op. cit.* p. 138.

(167) Cf. la lettre du président de la République au président du Conseil Economique et social en 1974 : « *Par delà la diversité des approches et des langages de chaque catégorie sociale ou professionnelle, les discussions ou les négociations cherchent par des compromis à dégager une zone de consensus* », Le Monde 30 octobre 1974 p. 29.

(168) Les lois, Collection des Universités de France, t. XI, 2<sup>e</sup> partie 690 B. Cf. aussi M. Villey, Philosophie du droit, 1975 p. 156.

(169) B. Griziotti, *op. cit.* p. 32.

(170) Ethique à Nicomaque, X, 2, 1173<sup>a</sup>.

(171) Cf. G. de Lacharrière, A.F.D.I. 1968 p. 9. H. Cassan, A.F.D.I. 1974 p. 456. Pouvoirs 1978 n° 5.

(172) Sur cette imprécision, cf. G. Antoine, Consensus, Le Monde 9-10 mars 1980.

sur un élément donné. En quelque sorte, il recouvre presque la *manifestation silencieuse d'une volonté générale*.

C'est la raison pour laquelle il est difficile à définir et à saisir. *Il est essentiellement un silence chargé de significations*. Et l'interprétation des silences est malaisée...

Toutefois, dans le domaine fiscal, son absence ou sa présence se révèle à divers signes.

355. — *Si le consensus existe*, la stabilité de la législation fiscale le traduit. Il n'est guère difficile au demeurant de le comprendre. La loi fiscale ratifie l'équilibre instable que son élaboration a dégagé, entre les différentes catégories de contribuables. Il suffirait qu'une de ces catégories décide de modifier le compromis à son profit, pour que la loi soit à renégocier. Si rien de tel ne se produit, on peut logiquement admettre qu'une majorité de contribuables se satisfait de cette loi. La stabilité de la législation implique bien par conséquent le bénéfice d'une large adhésion.

Le système fiscal du XIX<sup>e</sup> siècle l'a vérifié. Certes, des inégalités géographiques ont été contestées. Les jurys d'équité ont été populairement appelés jurys d'inéquité. Quelques réformes ont même été nécessaires (173). Mais pour l'essentiel, plus d'un siècle durant, le système fiscal mis en place par la Révolution s'est maintenu. Une telle longévité ne pouvait que traduire l'assentiment des assujettis à l'assujettissement (174).

Le phénomène est d'ailleurs cumulatif. Une fois amorcée, l'adhésion des contribuables s'entretient d'elle-même. L'impôt se pérennise et le contribuable s'insensibilise. *Tout se passe comme si la prise d'une même imposition, annuellement renouvelée, constituait la meilleure des thérapeutiques pour se désensibiliser de l'allergie fiscale*. Il y a, autrement dit, une *accoutumance fiscale* dont les « quatre vieilles » ont fourni la meilleure illustration. La familiarité de la dénomination était à cet égard on ne peut plus révélatrice de l'adhésion aux impôts qu'elle désignait.

Inversement, lorsque l'imposition n'a pas pour elle cette sorte de *légitimité fiscale*, que lui donne la durée, elle suscite l'opposition (175). L'équilibre qu'elle traduit est contesté et en bien des signes l'absence de consensus se révèle.

356. — Si la stabilité fiscale exprime la sérénité de « l'âme des finances publiques » (176), l'instabilité traduit et entretient à *contrario* l'irritation psychologique des contribuables.

Une législation constamment remaniée, avec des textes qui se succèdent

(173) Cf. supra § 42 et J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 1 p. 40.

(174) Il est probable que la consultation systématique de chacun, par le biais des Cahiers de doléances, a permis de dégager une synthèse véritablement représentative des opinions fiscales du plus grand nombre.

(175) On a expliqué ainsi bien souvent la fraude des contribuables français à l'égard de l'impôt sur le revenu par l'insuffisante ancienneté de son institution. Cf. en ce sens J. Dubergé, *op. cit.* et D. de la Martinière, *op. cit.* p. 376.

(176) H. Laufenburger, *Théorie... des finances publiques*, 1956, p. 236.



comme autant d'*objets fiscaux non identifiés*, manifeste la précarité des équilibres entre catégories de contribuables. C'est en partie la situation de la fiscalité française contemporaine et plus généralement de toutes les fiscalités. Le Maroc par exemple, après avoir connu une relative stabilité fiscale pendant un demi-siècle, a transformé à son tour son système fiscal en un chantier permanent. De 1977 à 1980, année d'institution d'un impôt général sur le revenu et d'une T.V.A., tous les impôts ont été refondus, modifiés ou complétés.

Cette instabilité n'est pas toutefois le seul signe d'une absence de consensus. Les autorités fiscales fournissent parfois dans leurs propres déclarations des indices bien plus nets. Ainsi, lorsque le gouvernement français se propose, d'année en année, de « créer les conditions d'un large acquiescement fiscal, afin de réconcilier les français avec l'impôt », c'est d'évidence que l'acquiescement n'existe pas (177).

De même, chercher à améliorer les relations du contribuable et du fisc, au point de créer une direction générale pour les relations avec le public, mener en Bretagne, en Gironde ou ailleurs des expériences pour un dialogue plus réel (178), en faire des rapports au Conseil Economique et Social ou dans des congrès internationaux (179), c'est autant d'éléments qui reconnaissent l'existence de tensions fiscales. Plus généralement, la recrudescence du mythe de la réforme fiscale traduit, par la volonté de changement qui le sous-tend, l'insatisfaction devant le système d'impôts existants (180). Il n'est pas jusqu'à la fraude fiscale qui ne manifeste par son importance les limites de l'adhésion à l'impôt (181).

Le sondage du contribuable montpellierain, déjà mentionné, est sur ces points des plus clairs. 39 % des assujettis considèrent les impôts existants comme injustes et 37 % se déclarent favorables, ce faisant, à l'indulgence pour le jugement des fraudeurs. Dans le même sens, 61 % de ces contribuables décrivent l'état d'esprit des français, lorsqu'ils paient leurs impôts, par la phrase « *on me prend quelque chose* » (182). Ce qui semble bien traduire l'absence d'un consentement.

357. — Autant dire dès lors qu'en fait de consensus, il ne semble s'établir que sur la nécessité du changement. Exacte, la conclusion doit pourtant être nuancée. Il existe en effet des degrés dans le consensus fiscal. Ce n'est pas un absolu mais un état de relations psychologiques pouvant varier en fonction de données émotionnelles. Une campagne contre l'avoir fiscal ou une affaire célèbre de fraude suscitent des réactions négatives, altèrent

(177) Ministère... des finances, Le point de la politique économique et financière, Notes bleues, 1969-1972 p. 37.

(178) Cf. Ministère du budget, Note d'information du 6 mars 1979.

(179) G. Egret, rapport *op. cit.*, J.O. C.E.S. 6 février 1979. G. Delorme, Le dialogue du contribuable et de l'Administration fiscale..., Rapport général au congrès de l'I.F.A., C.D.F.I. 1980 vol. 65 a.

(180) L. Mehl, *op. cit.* p. 323 : « Réclamée, en France, dans tous les milieux sociaux, promise par tous les gouvernements, offerte comme un thème de méditation à des comités d'experts, la réforme fiscale... est un mythe ».

(181) Cf. H. Laufenburger, *op. cit.* p. 270. Sur l'étendue de la fraude chiffrée en 1977 à 61 milliards de francs, cf. Th. Godefroy et B. Laffargue, Le coût du crime en France, Paris, Ministère de la justice, 1980 p. 69-72.

(182) J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 4 pp. 45 et 50 à 53.

le climat fiscal et contribuent pour un temps à diminuer le degré d'assentiment à l'impôt.

Il faut donc être prudent en la matière et ne pas interpréter systématiquement des réactions de surface comme l'expression d'une mésente fiscale fondamentale. D'autant que toutes les catégories de contribuables ont un intérêt tactique à se dire plus insatisfaites qu'elles ne le sont réellement. Si bien qu'en fait, *l'état réel du mécontentement fiscal est probablement moins grand qu'il n'y paraît à l'écoute des revendications de chaque catégorie d'assujettis* (183).

La simple logique permet d'ailleurs de le comprendre.

Les situations fiscales des différentes catégories de contribuables sont trop étroitement imbriquées, dans un équilibre aussi difficile que complexe, pour que la revendication de l'une des parties ne suscite pas aussitôt l'opposition des autres. Dans cet état d'inter-actions et de dépendances réciproques, tous les groupes de contribuables sont malgré eux solidaires. Chacun connaît l'étroitesse de sa marge de manœuvre et tous se retrouvent sur la même conscience des limites du possible.

C'est précisément là que réside le consensus. Dans un plus petit commun dénominateur. Dans l'intérêt de chacun au maintien de l'*armistice fiscal*. Même si par tactique, prudence et habitude on se doit de toujours revendiquer...

L'adhésion à l'impôt est dans ces conditions plus passive qu'active. Elle est davantage l'état d'une raison qui se résigne que l'élan d'un enthousiasme qui s'exprime. En somme, on n'adhère pas à l'impôt. On s'en fait une raison !

Résigné, le consensus fiscal n'en existe pourtant pas moins (184). Il correspond le plus souvent à un acquiescement du type « *qui ne dit mot consent* ». On le voit bien au demeurant, par contraste, lorsque d'une adhésion passive, des contribuables passent à une opposition active. Leur refus vient alors démontrer que le consentement à l'impôt peut avoir des sanctions.

(183) Les contribuables se présentent en effet depuis toujours en victimes. Y. Thomas note ainsi que « du XV<sup>e</sup> au XVIII<sup>e</sup> siècle, les cahiers rédigés par les commettants des députés aux Etats provinciaux ont un contenu monotone et stéréotypé. A travers toutes les provinces et toutes les époques, on retrouve la même sorte d'argumentation : la dureté des temps, mauvaises récoltes et ravages de la guerre, rend très difficile le paiement des impôts... En conséquence, le roi est instamment prié de réduire... la charge fiscale », *op. cit.* p. 113.

(184) Les contribuables montpelliérains le montraient bien, dans le sondage précédant, lorsque 61 % d'entre eux déclaraient en 1975 qu'ils continueraient à payer leurs impôts, en totalité ou en partie, s'ils devenaient facultatifs, J.C. Martinez, *op. cit.* p. 39. P. Lalumière, *Le système fiscal*, *op. cit.* p. 81.

## PARAGRAPHE 2

Les sanctions du consentement des contribuables  
à l'impôt

358. — Un impôt consenti bénéficie de la participation volontaire des contribuables pour son application. Au contraire, lorsqu'il n'est pas accepté, l'absence de consentement se révèle dans l'opposition à son application. La sanction n'est plus alors positive (B) mais négative (A).

A. — La sanction négative : L'opposition à l'application  
de l'impôt.

L'opposition à l'impôt est illicite. C'est certain. Mais la condamnation juridique du phénomène ne l'empêche pas de se manifester, de temps à autre, sous diverses formes.

Exceptées la fraude et l'évasion, qui constituent les plus fréquentes et les plus efficaces de ces formes, c'est par abstention et par action que la résistance à l'impôt se manifeste (185). Dans le premier cas, elle se réduit à des grèves fiscales, souvent plus symboliques que réelles. Par contre, lorsqu'elle passe à l'action, elle s'étend à la catégorie plus vaste des manifestations fiscales.

*Ces manifestations fiscales*, où l'opposition à l'impôt se fait agissante, ne sont pas d'aujourd'hui. Au livre sixième de la République, Jean Bodin Angevin remarquait déjà que « *la plupart des impoteurs et inventeurs de nouveaux impost y ont perdu la vie* ».

Inorganisées ou organisées, atteignant le stade de rébellions ou se limitant à quelques actions de rue, des Bagaudes gaulois du III<sup>e</sup> siècle (186), aux actions du poujadisme (187) et du CID-UNATI du XX<sup>e</sup> siècle, en passant par les Croquants ou les Cascaveaux de l'Ancien Régime (188), les manifestations collectives d'opposition à l'impôt sont une constante de l'histoire fiscale. Et si dans la période contemporaine « on ne mène plus à

(185) H. Laufenburger, *op. cit.* pp. 269-277. G. Schmölders, *op. cit.* p. 116.

(186) Paysans gaulois révoltés contre une application excessive de l'impôt, G. Ardant, *Histoire de l'impôt*, p. 156.

(187) On notera que « les régions d'où partait le poujadisme... étaient précisément les régions qui durant les siècles antérieurs avaient connu de fréquentes et violentes oppositions fiscales », G. Ardant, *op. cit.* p. 399 et *Théorie Sociologique de l'impôt*, t. 2 pp. 737 et s..

(188) Révoltes contre l'impôt dans la région du Périgord, du Limousin et d'Aix, au cours du XIV<sup>e</sup> siècle. Cf. aussi les révoltes fiscales du XVII<sup>e</sup> siècle, Y. Thomas, *op. cit.* pp. 442 et s.



la lanterne le percepteur, ou le contrôleur des contributions, la lutte, pour n'être [plus] sanglante, n'est pas moins ardente » (189).

Les formes qu'elle revêt sont multiples.

Parfois physiquement violente, lorsqu'il y a opposition aux contrôles fiscaux, « attentats par explosifs, vols de documents, mise à sac de locaux administratifs et séquestration de fonctionnaires », la résistance à l'impôt peut aussi s'exprimer sous des dehors pacifiques (190). La liste des exemples est alors régulièrement renouvelée par l'imagination des contribuables. La cessation momentanée d'activités professionnelles, les défilés sur la voie publique, le refus systématique des forfaits B.I.C. ou des évaluations administratives B.N.C. (191), le paiement en nature au-delà des cas autorisés par la loi, ou le paiement en menue monnaie sont des classiques du genre.

Tout au long du siècle, ces différentes techniques ont été utilisées à l'encontre de la plupart des impôts. « Dès le lendemain par exemple du vote de la loi de 1920, instituant la taxe sur le chiffre d'affaires, un profond mouvement d'opposition se déclencha et l'hostilité fut si grande que le législateur dut céder » (192). On connaît aussi toutes les actions fiscales, parfois violentes, que suscita le mouvement poujade, en opposition notamment aux méthodes de contrôle fiscal (193). Le phénomène se retrouve plus tard, avec entre autres illustrations les manifestations d'après 1970 contre la patente (194), bientôt relayées par les protestations contre la taxe professionnelle. La décennie 1980 n'a pas fait non plus exception. En France comme à l'étranger. Dès son début, de longs cortèges casqués et bottés ont ainsi sillonné les grandes villes de France pour dire « non à la vignette moto ». De même en Irlande, en janvier 1980, 700.000 syndicalistes ont pu organiser les plus grandes manifestations de l'histoire du pays contre la législation fiscale (195).

Dans certains cas, l'opposition s'organise même au point de s'instituer en ligues de contribuables ou en partis contre l'impôt. Créées à partir de 1927, les premières ont eu durant quelques années une certaine efficacité déjà relevée (196). Plus récents, les seconds sont une particularité des démocraties nordiques depuis 1973. On les trouve au Danemark, avec le parti du progrès pour l'abolition de l'impôt sur le revenu, dirigé par M. Mogens Glistrup, ou en Norvège avec le parti anti-impôts de M. Anders Lange (197). Certains Etats de l'Ouest des Etats-Unis, à commencer par la Californie, ont connu aussi en 1978 une institution comparable de l'activisme fiscal.

(189) « L'histoire de l'Ancien Régime fourmille de protestations de malheureux contribuables contre le fisc. La colère du peuple était violente, on pendait l'agent du fisc ou on le jetait à la Seine et le roi s'empressait de rapporter les dispositions aussi impopulaires », J. Alaux, *op. cit.* p. 59.

(190) R. Ludwig, La grève de l'impôt, R.S.F. 1973 p. 671. J.C. Martinez, La protection de l'Administration fiscale... *op. cit.*

(191) Cf. *supra* § 86. Pour un autre exemple, cf. l'installation d'un alambic sur la place publique par le syndicat des bouillieurs de cru, Le Monde 1<sup>er</sup> nov. 1979 p. 31.

(192) Y. Regelsperger, thèse *op. cit.* pp. 75-85.

(193) R. Sédillot, *op. cit.* pp. 135-150.

(194) Incendies de perceptions, défilés dans les rues, autodafés, par exemple à Toulouse en janvier 1974, où l'on brûle devant la Trésorerie générale un cercueil rempli de 554 patentes, etc...

(195) Le Monde 25 janvier 1980 p. 33 et 4 mars 1980.

(196) Cf. *supra* § 85 et § 173. Le phénomène n'est pas épuisé. Il réapparaît en 1975, on l'a vu avec la Mutuelle nationale des contribuables, et en 1977 avec le Rassemblement des Usagers et des Contribuables de M. Jannès.

(197) Le parti de M. Glistrup a été la deuxième formation politique du Danemark, en 1973, avec 28 députés au Folketing. En revanche, le parti de M. Lange ne disposait en 1973 que de 4 sièges sur les 155 du Storting, Le Monde 1<sup>er</sup> mars 1975.



Quoique déjà fort surprenante sous cette forme instituée, la résistance à l'impôt revêt toutefois son caractère le plus spectaculaire lorsqu'elle débouche sur la grève fiscale.

359. — Refus de s'acquitter des contributions légales, par une « résistance passive à l'autorité publique (198), la grève de l'impôt est un phénomène relativement répandu. Dans la période contemporaine, avant même le mouvement poujade et son refus concerté de l'impôt, les premières grèves du prélèvement sont inaugurées en 1977 par les syndicats de salariés. Ces derniers, qui avaient « pris autrefois une part active à la campagne en faveur de l'impôt sur le revenu, ont fait la grève de l'impôt quand il s'est agi d'en payer leur part ». Le mouvement a d'ailleurs été efficace puisque d'un million six cent mille assujettis, en 1918, il n'en restait plus légalement que 400.000 en 1919 (199). Dans les années trente, la pratique a été reprise par les commerçants, les artisans et les paysans. Le mouvement Dorgères tenta par exemple d'organiser, de 1932 à 1935, un refus collectif de l'impôt par les paysans (200). Les campagnes de non paiement d'impôts, menées plus récemment par des organisations du type C.I.D.-U.N.A.T.I., n'ont rien par conséquent de bien nouveau (201).

La question demeure toutefois de leur efficacité. Impossible à mesurer, elle est probablement limitée. Quantitativement du moins. Qualitativement par contre, ces campagnes témoignent des limites de la fiscalité autoritaire. Lorsque l'impôt n'est pas pleinement consenti, l'opposition qu'il suscite pourra certes être déclarée illégale par le souverain, sans apparaître pour autant illégitime à l'opinion.

360. — Si en effet le refus de payer l'impôt relève de sanctions juridiques certaines, on peut discuter en doctrine de son éventuelle affiliation au droit de résistance à l'oppression. De fait, la plupart des auteurs s'accordent à rattacher les deux phénomènes. La grève de l'impôt pourrait participer d'une opposition à une oppression, cette fois-ci fiscale (202).

On sait que les casuistes ont longtemps discuté sur la légitimité de la résistance à l'oppression. Si des auteurs comme Saint-Thomas d'Aquin ont paru hésitant, la doctrine majoritaire semble l'avoir admise. Elle est au demeurant consacrée par la déclaration de 1789 et la philosophie Montagnarde (203). Mais si « théoriquement l'opposition à l'exécution d'une norme est toujours possible » (204), « on convient généralement de l'impossibilité d'organiser la reconnaissance juridique de l'état d'oppression » (205).

(198) G. Jèze, Le refus concerté de payer l'impôt, R.S.L.F. 1933 p. 257.

(199) J. Alaux, *op. cit.* p. 55.

(200) R. Ludwig, *op. cit.* p. 681.

(201) Dirigé jusqu'en 1980 par M.G. Nicoud, le C.I.D.-U.N.A.T.I. préconisa par exemple en 1974 une retenue de 10 % sur les impositions à verser, cf. *Le Monde* 14 sept. 1974. Pour des exemples dans l'agriculture, cf. L'univers politique des paysans, *op. cit.* p. 632. Aussi Chr. de Brie et P. Charpentier, thèse *op. cit.* t. V p. 223.

(202) J. Imbert, Histoire des idées politiques jusqu'à la fin du XVIII<sup>e</sup> siècle, Les Cours de droit, 1969-1970 pp. 155-165.

(203) L. Duguit, Traité de droit constitutionnel, 1923 t. 3 pp. 735-750.

(204) G. Dupuis, Les privilèges de l'administration, thèse Paris 1962 p. 316.

(205) R. Ludwig, *op. cit.* p. 672. L'art. 34 de la Constitution Montagnarde ainsi est significatif de la difficulté : « Il y a oppression contre le corps social, écrit-il,

Le phénomène déborde le domaine du *droit fait* pour se situer sur le terrain moral et politique où le *droit est à refaire*.

Dès lors, sous réserve du renouveau que la résistance à l'oppression a pu connaître, avec les pratiques de « non coopération » et de « désobéissance civile », les auteurs s'accordent sur sa nécessaire répression. Tout particulièrement en matière fiscale.

361. — Le thème de l'opposition à l'impôt remonte là aussi aux auteurs de l'Ancien-Régime. On le trouve dans les écrits concernant le bon prince, le tyran et le tyrannicide. Mais à cette époque exceptée, dans les périodes suivantes la majorité de la doctrine n'a plus reconnu de caractère licite à cette résistance. Kant affirme ainsi que « si l'organe du souverain agit contrairement aux lois, si par exemple par les impôts il viole la règle de l'égalité dans la répartition des charges de l'Etat, alors les sujets peuvent bien opposer à cette injustice des plaintes, mais jamais la résistance » (206). C'est toute l'opinion aussi de G. Jèze. « Aucun système juridique, écrit-il, ne peut consacrer le droit de refuser le paiement de l'impôt comme moyen de protestation des contribuables contre... les oppressions fiscales... Il serait impossible de réglementer de manière satisfaisante l'exercice de ce droit... et dangereux [d'en] laisser l'appréciation... à chaque contribuable... Ce serait l'anarchie et la désorganisation des finances publiques » (207).

Dans ces conditions, même si le refus collectif de l'impôt a parfois été analysé comme une objection de conscience, on n'a pu que le traiter en délit pénal.

C'est la solution qu'adopte la loi du 28 février 1933. En réponse à l'action des ligues de contribuables, qui incitent à la désobéissance fiscale, elle édicte des peines, de trois mois à trois ans de prison, contre « quiconque aura organisé ou tenté d'organiser par voies de fait, menaces ou manœuvres concertées, le refus collectif de l'impôt ».

Repris depuis lors à l'article 1747 du C.G.I., le texte ne sanctionne pas la grève de l'impôt en tant que telle. Les tribunaux se refusent d'ailleurs à l'assimiler à une grève (208). C'est l'organisation ou la tentative d'organisation qui est sanctionnée. Peu souvent au demeurant. Depuis leur institution, ces sanctions n'ont trouvé à s'appliquer qu'à trois reprises. A l'encontre des mouvements Dorgères, P. Poujade et G. Nicoud. Dans ce dernier cas, le ministre des finances avait même retiré sa plainte après l'avoir déposée (209).

La rareté de ces sanctions, compte tenu des nombreuses hypothèses où elles auraient pu vraisemblablement jouer (210), confirme ce que l'on a

---

*lorsqu'un seul de ses membres est opprimé...». Mais l'article ne précise pas en quoi consiste l'oppression d'un seul.*

(206) Cité par C. Rosier, B.I.F.D. 1957 p. 257.

(207) R.S.L.F. 1933 *op. cit.* p. 257.

(208) Cf. Tribunal civil de la Seine, 4 juillet 1956, in J. Meynaud, *Les groupes de pression en France*, p. 158 note 63. Cour d'appel de Rouen, 29 août 1935, G.P. 1935, 2 p. 791.

(209) *Le Monde* 17 juin 1970.

déjà avancé. Tributaire d'un rapport de forces, la fiscalité doit reposer sur le plus grand consentement possible des assujettis. Or lorsqu'il y a incitation à refuser l'impôt, c'est bien qu'un large consentement fait défaut. Poursuivre alors les instigateurs de ces mouvements, ne ferait qu'ajouter au mécontentement. L'action pénale donnerait trop de publicité, au refus de l'impôt, et pourrait emporter le risque d'une plus large diffusion. Au surplus, il serait peut-être inopportun de prolonger l'épreuve de forces.

Autrement dit, *si l'opposition à l'impôt est certes sanctionnée* (211), *ces sanctions devront s'appliquer le plus souvent dans un climat sociologique qui ne le permettra précisément pas*. Aussi, dès que l'opposition à l'impôt se manifeste, d'une façon qui laisse présumer qu'elle pourrait prendre de l'ampleur, le pouvoir fiscal préférera céder et composer discrètement. C'est dans cette mesure que la résistance à l'impôt vient bien sanctionner négativement l'absence de son consentement.

Mais la sanction peut être aussi positive. Lorsque l'adhésion à l'impôt existe. Elle se traduit alors par une participation active à son application.

## B. — La sanction positive : la participation à l'application de l'impôt.

362. — Chacun l'a vérifié. On ne fait jamais mieux que ce à quoi l'on a consenti. Tant il est vrai que « la seule application satisfaisante est celle non forcée mais spontanée » (212). Les auteurs de l'Ancien Régime l'avaient déjà compris. Demander le consentement à l'impôt leur est très vite apparu comme la meilleure façon d'en faciliter la perception.

« lorsqu'il s'agit de faire trouver bon, à tout le peuple, quelque imposition de deniers,... la convocation des Etats semble estre fort utile et presque nécessaire... *Le peuple contribue et exécute plus volontiers ce qui est arrêté en une grande et célèbre assemblée* » (213).

(210) Ainsi sous le régime de l'ancien article 1769 du C.G.I., réprimant le délit d'opposition collective à l'impôt, les tribunaux prononçaient systématiquement la relaxe des opposants, dans des affaires où pourtant les faits constitutifs du délit semblaient établis. Cf. la jurisprudence citée par J.M. Robert, *L'opposition à l'impôt : délits de l'article 1769 du C.G.I.*, D. 1961 p. 46.

(211) Des sanctions autres que celles de l'article 1747 du C.G.I. et de l'article 224 du Code Pénal existent aussi. Au-delà des pénalités de retard et de tout l'arsenal juridique dont dispose le trésor à l'encontre de chaque contribuable défaillant, l'article 209 du C.P. sanctionne le délit de rébellion et l'article 228 sanctionne les outrages et violences envers les dépositaires de l'autorité et de la force publique. Sur ces points cf. G. Dupuis, *op. cit.* pp. 317 à 333. Pour un exemple, cf. *Le Monde* 5 avril 1980 p. 30 et la condamnation de G. Nicoud.

(212) R.E. Charlier, E.D.C.E. 1951 p. 45.

(213) Y. Thomas, *op. cit.* p. 321. Platon avait déjà systématisé la tactique pour l'ensemble des lois. « *Faire accepter avec sympathie, et grâce à cette sympathie avec plus de docilité, la prescription, c'est-à-dire la loi... voilà le but qui m'est apparu commander tout ce discours.* », Les Lois, Livre IV, 723 a.

Dans la fiscalité contemporaine, divers exemples confirmeraient le phénomène. On en retiendra deux. L'un concernant la généralisation de la T.V.A.. L'autre l'application de celle-ci à l'agriculture.

L'extension de la T.V.A. s'est faite avec la loi du 6 janvier 1966. Etroitement associé à son élaboration, le C.N.P.F. a mené une active campagne pour en faciliter l'application. Son service des relations publiques a ainsi distribué plusieurs milliers d'exemplaires d'une brochure, expliquant en bandes dessinées le fonctionnement concret de la T.V.A.. L'organisation patronale a même collaboré à des émissions radio-télévisées, expliquant les incidences de l'extension. Des conventions ont été aussi conclues, entre les organisations professionnelles et les pouvoirs publics, pour éviter l'augmentation des prix après l'application de la T.V.A.

Au total, « à la différence de ce qui se passa dans d'autres pays du marché commun, comme le Danemark » (214), la participation de ces organisations corporatives permet l'extension de la T.V.A., à plus d'un million de nouveaux assujettis, sans susciter de graves remous.

Plus nettement encore, la collaboration des fédérations professionnelles contribua pour beaucoup à l'acceptation de la T.V.A. par les agriculteurs. Associées, avec l'efficacité que l'on sait, à l'élaboration de la législation en la matière (215), les organisations agricoles ont conduit toute une série d'actions pour en permettre l'application. Des émissions radiophoniques et télévisées, par exemple, ont été là encore produites, pour vulgariser la T.V.A. Surtout, des dizaines de réunions d'information ont été tenues, dans toutes les régions rurales, par les fiscalistes de la profession. Souvent, ces réunions se sont même déroulées en collaboration avec l'Administration centrale. Des hauts fonctionnaires, du Service de la législation fiscale, ont assisté les représentants syndicaux, dans leur travail de vulgarisation. Les organisations agricoles avaient même esquissé, avec l'agrément de l'Administration la mise en place de « bureaux fiscaux », qui auraient aidé les agriculteurs à faire face aux obligations comptables que leur imposait la T.V.A.. Six ans avant, c'était déjà l'idée des centres de gestion agréés (216).

On peut donc voir que le consentement à l'impôt ne revêt pas toujours un aspect passif. Il est loin de se manifester au seul moment où on l'attend et sous la seule forme d'un acquiescement. Lorsqu'il s'exprime en effet lors de l'élaboration d'une loi d'impôt, il se maintient jusqu'à son application, qu'il vient faciliter.

C'est dire tout l'intérêt de l'association des contribuables, et de leurs représentants corporatifs, à l'élaboration du statut qui les concerne. En ce sens, la *politique de concertation, menée par l'Administration, n'est pas*

---

(214) G. Egret, rapport *op. cit.* p. 204.

(215) Cf. *supra* § 238 et s.

(216) Cf. *supra* § 171, 242 et 368.



*purement gratuite.* Elle relève moins d'une conversion, à la nouvelle philosophie du dialogue, que d'une juste appréciation par le fisc de ses propres intérêts. Puisque le contribuable s'irrite parfois moins du prélèvement que de son caractère contraignant, il suffit de l'associer à son élaboration pour le trouver mieux disposé à en accepter la perception.

*Mais ce faisant, l'impôt devenant corporativement consenti, le contribuable est-il encore dans une situation générale et impersonnelle ? Une situation la même pour tous ?* Le contenu de son statut ne varie-t-il pas en fonction de l'efficacité et de l'influence de la catégorie socio-professionnelle à laquelle il appartient ?

L'interrogation existe. C'est à y répondre que la conclusion de cette analyse s'emploie.



## CONCLUSION

363. — « La loi, reine du monde, des hommes et des dieux », ne se voit plus reconnaître cette majesté, en droit fiscal comme en toute autre discipline d'ailleurs (1). Directement ou indirectement, l'Administration fiscale participe de plus en plus à son élaboration. Quant aux mesures réglementaires qu'elle prend pour l'appliquer, elles ajoutent, retranchent ou plus généralement modifient le texte voulu par le législateur. En bref, *les sources administratives du statut de contribuable ont pris le pas sur la source législative. Le principe de légalité s'est altéré.*

Mais le pouvoir fiscal glissant ainsi du Parlement à l'Administration, tout naturellement aussi l'action et les pressions des organisations professionnelles s'y transfèrent. L'Administration devient alors arbitre, quand elle n'est pas partie prenante (2), dans des négociations où s'affrontent les différentes catégories de contribuables.

Une telle situation pose deux questions. D'abord on l'a dit, confrontée à ces négociations du droit fiscal, l'idée d'un statut de contribuable peut-elle être encore maintenue ? Les contribuables peuvent-ils être dans une situation statutaire, c'est-à-dire générale, si les règles qui la composent s'individualisent en fonction de l'influence de chaque catégorie d'entre eux (B) ? Ensuite, comment clarifier et expliquer en un modèle ce jeu d'influences ou de forces contradictoires, qui fait l'essentiel des négociations fiscales (A) ?

A. — La négociation du droit fiscal expliquée par des modèles

364. — De l'enchevêtrement des forces, qui lors de l'élaboration du droit fiscal jouent en des sens contraires, comment parvient-on à un compromis ? A un équilibre provisoire ?

La réponse est donnée par les modèles d'influence. Il en existe trois,

---

(1) Platon, Les lois, 609 b. Aussi Le Gorgias, 484 b.

(2) Cf. *Supra* § 99-101. Aussi § 182 et s. sur les alliés administratifs.

connus de la science politique (3). Mais ils sont insuffisants. Un autre est nécessaire. Je le propose sous le nom de modèle des orbites fiscales.

*Les trois modèles explicatifs incomplets* se ramènent soit à un simple schéma linéaire, soit à un parallélogramme de forces, soit, dans la meilleure des représentations, à une prise en compte de la pente du système considéré.

365. — *Le schéma linéaire* attribue le rôle exclusif ou dominant à la pression des groupes. « Les autorités..., investies par les organismes de revendication, subissent les interventions de ceux-ci et n'ont d'autre possibilité que d'y résister... ou d'y céder... » (4). Dans cette perspective, la prise des règles fiscales ne s'explique que par la seule action des organisations de contribuables. La possibilité pour l'Administration de réagir est minimisée, sinon exclue.

Aussi simple, un tel schéma n'est représentatif que des situations les moins nombreuses. Il ne vaut que pour expliquer la domination de quelques contribuables gullivériens ou la dépendance fiscale de certains pays en voie de développement, à l'égard d'une ou plusieurs sociétés géantes (5). Autrement dit, le plus souvent ce modèle ne joue pas. Il faut une autre explication.

366. — *Le schéma du parallélogramme de forces* est alors plus opérationnel. Emprunté aux mathématiques, où il permet de connaître la résultante de deux forces s'exerçant en même point, il repose « sur l'idée que les décisions, y compris celles découlant d'un compromis, sont en réalité le produit de l'affrontement des groupes... Il constitue donc un mode de représentation et une technique d'analyse du combat social... [où la] multiplicité des forces, agissant simultanément les unes sur les autres... », sont prises en compte (6).

Ce faisant, il est bien adapté à la réalité des négociations fiscales. Toute action, qu'un groupe de contribuables exerce en effet sur l'Administration, entraîne non seulement sa réaction, mais aussi celle des autres groupes intéressés. Il s'en suit un écheveau, de forces en interaction, qu'il faut dévider. C'est précisément tout l'intérêt des parallélogrammes de forces. Ils permettent le bilan des influences en présence et donnent le sens du compromis à entériner par la loi.

Le plus souvent d'ailleurs, les différents vecteurs qui représentent dans ces parallélogrammes la poussée exercée par chaque catégorie de contribuables, n'ont pas une longueur égale. Ils ne traduisent pas des forces de puissance comparable. Et on le comprend. Toutes les organisations professionnelles n'ont pas les mêmes moyens et la même influence sur les centres de décisions fiscales. Pour tenir compte de cette inégalité de puissance des

(3) Cf. J. Meynaud, D. Sidjanski, *les groupes de pression dans la Communauté Européenne*, p. 641. Pour une application concrète de ces modèles, cf. R. Dahl, *Qui gouverne ?*, pp. 181-237.

(4) J. Meynaud, *ibidem*.

(5) Cf. *supra* § 80 et 358.

(6) J. Meynaud, *op. cit.* p. 653.



organisations intervenant dans une négociation, un autre modèle est souhaitable.

367. — *Le schéma dit de la pente du système* le fournit. Il part de l'idée que le degré d'influence, acquis par les groupes de pression, dépend de la conformité de leurs mobiles aux normes fondamentales du système dans lequel ils interviennent. Tous ces groupes n'entrent pas avec les mêmes chances de succès dans les parallélogrammes de forces. Il en est de privilégiés quand d'autres sont défavorisés. La notion de pente du système permet alors de comprendre que les premiers recueillent « en priorité le bénéfice des mesures prises pour assurer la prospérité et le bien être général » (7). Par exemple, des mesures fiscales pour relancer ou soutenir l'économie, sous forme d'allègements de T.V.A. », d'amortissements accélérés, ou de toute autre incitation aux investissements, profitent d'abord aux chefs d'entreprises contribuables.

Bien plus, les groupes dominants sont en mesure d'influencer les autorités fiscales sans même exercer de pressions. Leur seule pesanteur, dans le système considéré, suffit souvent à infléchir la législation dans le sens qu'ils souhaitent. C'est le cas du C.N.P.F. ou surtout des organisations agricoles, dont on a pu voir qu'avec un minimum de moyens elles peuvent obtenir un maximum d'avantages (8).

Ce dernier modèle de la pente du système serre donc de très près le phénomène des négociations fiscales. Toutefois, comme les précédents, il présente des lacunes. La plus grave est de ne pas souligner la logique interne des systèmes fiscaux et la dynamique qui les habite. Indépendamment en effet de la société ambiante, où il est immergé, tout système fiscal a sa vie propre qui peut ne rien devoir à l'extérieur.

Pour rendre compte de cette autonomie, sans négliger les autres données relevées jusqu'ici, un modèle de synthèses est à trouver. Je le propose sous le nom, déjà mentionné, de modèle des orbites fiscales.

368. — *Ce modèle explicatif proposé* représente le système fiscal comme un entrecroisement d'orbites dont chacune concerne le régime fiscal d'une catégorie de contribuables. Gravitant autour d'un noyau, composé du minimum normatif commun à toutes les catégories de contribuables, ces différentes orbites sont soumises à deux séries de forces. Centripètes et centrifuges.

Les forces centripètes équivalent à une *pesanteur fiscale* qui maintient la cohérence du système. Elles sont en nombre limité. Trois exactement. La première est de nature juridique. C'est le principe d'égalité fiscale. Elle tend à aplatir toutes les orbites catégorielles vers le noyau statutaire commun. La deuxième est psychologique. Elle tient dans l'enracinement populaire d'une certaine idée de justice fiscale qui empêche d'accorder trop ouvertement de trop grands privilèges. La troisième enfin, participe des deux autres. Elle se ramène à la finalité d'intérêt général, qui s'impose aux détenteurs du pou-

(7) J. Meynaud, *op. cit.* p. 661. C'est toute la distinction des groupes légitimes et illégitimes, cf. E.N. Suleiman, *op. cit.* p. 202 et s.

(8) Cf. *supra* § 179.

voir fiscal, pour limiter leur éventuelle propension à la discrimination.

A ces forces centripètes s'opposent la multitude des forces centrifuges. En poussant à la recherche d'une situation toujours plus privilégiée, elles tendent à éloigner chaque orbite, et donc chaque régime fiscal, du noyau normatif commun. C'est alors là que le modèle précédent du parallélogramme de forces peut être utilisé. Il permet de déterminer le sens et l'ampleur des déformations ainsi subies par chaque orbite.

Un exemple fait comprendre. Sur l'orbite du régime fiscal des salariés gravite un électron juridique particulier : la déduction forfaitaire de 20 %. Jusqu'aux années 1974-1978, cet avantage fiscal a été soumis au jeu de plusieurs forces. Certaines agissaient pour son maintien. C'était évidemment le cas de l'action menée par les groupements de salariés. Ce l'était aussi pour la pesanteur qu'exerçaient le Conseil des Impôts et le Conseil Economique et Social (9). D'autres forces, à commencer par celles des organisations du commerce et de l'artisanat, poussaient au contraire vers la généralisation de l'avantage. Elles cherchaient à capter l'électron 20 % pour l'amener sur les orbites où il était absent. De fait, elles y sont parvenues parce qu'elles étaient plus puissantes. Confrontées et combinées avec les autres forces opposées, elles ont pris un avantage que le schéma du parallélogramme traduit et entérine.

Mais ici, ce schéma est intégré dans le modèle plus vaste des orbites fiscales. On n'y perd pas ainsi de vue que toute négociation, sur un point fiscal donné, s'insère dans l'ensemble plus large du système fiscal. Autrement dit, toutes les orbites fiscales sont en interdépendance, comme si elles obéissaient à une attraction mutuelle. Une modification sur l'une d'elle tend à se répercuter, de proche en proche, à toutes les autres. On l'a bien vu avec les centres de gestion agréés par exemple. Créés en 1974 pour les seules professions industrielles, commerciales, artisanales et agricoles, ils se sont étendus en 1976 aux professions libérales.

C'est dire que la fiscalité n'est pas un univers statique. Elle est traversée d'un faisceau de forces, perpétuellement en mouvement, qui réduisent le statut de contribuable au simple résultat contingent d'un équilibre précaire.

Mais alors, si ce statut de contribuable n'est en fait qu'un instant normatif, précaire et provisoire, la permanence, qu'implique l'idée statutaire, ne se trouve pas pleinement vérifiée. Il y a contradiction entre la durée d'une situation générale et impersonnelle, « forgée en un métal qui ne souffre aucune altération » (10), et la précarité de son élaboration. Ce n'est pas il est vrai la seule contradiction. Confrontée en effet à la négociation du droit fiscal, l'idée d'un statut de contribuable se trouve d'autres fois prise en défaut.

(9) Cf. rapport du Conseil des Impôts, de décembre 1974, sur l'application de l'article 5 de la loi du 27 décembre 1973 portant orientation du commerce et de l'artisanat. Rapport de G. Vedel sur le rapport précité. J.O. avis et rapports du C.E.S., 1975 n° 7.

(10) G. Burdeau, Archives de philosophie du droit, 1939 pp. 16 et 22.

## B. — L'idée d'un statut de contribuable confrontée à la négociation du droit fiscal

369. — On l'a dit plusieurs fois. C'est du principe de la légalité que découle la théorie décrivant le contribuable dans une situation statutaire. Tout cet édifice repose sur la loi, entendue comme « la sainte commande de la raison » imaginée des hommes du XVIII<sup>e</sup> siècle (11).

Or cette loi là n'est plus. Elle qui dérivait hier « de la nature des choses » (12) ne découle plus aujourd'hui que de la conciliation des intérêts. Il lui est bien difficile dans ces conditions de donner encore naissance à des situations générales.

Quand bien même le pourrait-elle d'ailleurs, que la corporatisation de la situation du contribuable et les multiples atteintes à la généralité de cette situation compromettraient son caractère statutaire.

*Les atteintes à la généralité de la situation de contribuable* sont observables par chacun. Tel directeur général des impôts les constatait lui-même en 1973.

S'il « est d'usage de rappeler les franchises dont certaines classes sociales, certains ordres ou certaines communautés territoriales bénéficiaient avant la révolution..., on peut légitimement se demander si la situation critiquée par les premiers constituants n'a pas été rétablie » (13).

Autant dire que *deux siècles après 1789 la nuit du 4 août en est toujours à attendre son aurore* et la suppression des privilèges reste toujours à faire. Pas seulement au demeurant entre les catégories socio-professionnelles. L'inégalité, dans la répartition géographique des charges fiscales, n'a pas en effet disparue.

Sans doute le Conseil d'Etat a pu rappeler, dans un curieux arrêt du 11 décembre 1974, que les privilèges provinciaux sont abolis (14). On peut pourtant en douter. Surtout à l'examen de la fiscalité directe locale. Même après les lois du 31 décembre 1973 et du 10 janvier 1980, qui la modernisent et l'aménagent, elle reste le terrain des plus grandes inégalités. Ainsi, dans la région d'Ile-de-France, d'une commune à l'autre, deux contribuables ayant la même base imposable peuvent voir leur taxe d'habitation varier de 1 à 6 et leur taxe professionnelle de 1 à 10 (15).

Mais c'est bien évidemment l'inégale imposition socio-professionnelle des contribuables qui est la plus ressentie. Lorsqu'en 1973 les compagnies pétrolières paient modestement vingt millions de francs d'impôt sur les sociétés, pour un chiffre d'affaires supérieur à seize milliards (16), on se

(11) G. Burdeau, *ibidem*. Aussi Platon, Les lois, 645 a.

(12) J.J. Rousseau, Du contrat social, Livre II.

(13) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 114.

(14) C.E. n° 93 637, R.J.F. 1975 n° 119.

(15) Richesse et pression fiscale... en Ile-de-France, Etude de l'institut d'aménagement et d'urbanisme de la région Ile-de-France, 1980 p. 15. Aussi J.C. Martinez, thèse *op. cit.* t. 1 pp. 39 et s..

(16) Rapport J. Schvartz, *op. cit.* J.O. Doc. Ass. Nat. 1975 n° 1280 t. 1 pp. 28-31.



persuade volontiers, avec le directeur général des impôts, que « les intérêts disposant de groupes de pression capables de les défendre... obtiennent le bénéfice de régimes spéciaux » (17). Certaines catégories bénéficient en somme « du maximum de commodité et du minimum d'imposition, [pendant que] les autres sont dans une situation exactement contraire » (18).

On a certes objecté, quelquefois, que ces différences de traitement ne portent pas pour autant, atteinte à la généralité de la situation de contribuable. Elles ne seraient que la traduction juridique de particularités de fait. Bien que fort habile, ce type de raisonnement est à y regarder bien souvent fallacieux (19). On le voit par exemple pour l'exonération de faveur des organismes prétendument désintéressés. Apparemment, l'exemption d'impôt se justifie. Puisqu'ils sont désintéressés, ces organismes ne distribuent pas de bénéfices. Mais en fait l'explication est illusoire. « Lorsqu'on sait combien il est facile de se placer sous le couvert d'une association, dont les revenus sont distribués avec discrétion sous forme de salaires, de cachets, d'indemnités ou plus simplement d'avantages en nature », l'exemption constitue bien un avantage par rapport à l'imposition des entreprises qui ne bénéficient pas des mêmes faveurs » (20).

Les atteintes à la généralité, que devrait présenter une situation statutaire de contribuable, ne sont par conséquent guère niables (21). Tellement peu d'ailleurs, qu'elles vont quasiment d'elles-mêmes. Dès lors en effet que la loi fiscale est l'objet d'une élaboration négociée, les situations auxquelles elle aboutit ne peuvent que varier en fonction de la puissance des négociateurs. Sous cet angle, on pourrait presque dire qu'il ne peut y avoir situation statutaire parce que la loi d'impôt revêt certains aspects d'une convention collective.

---

(17) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 115. C. Rosier : « Tantôt ce sont les cultivateurs qui bénéficient d'un régime faveur..., sous prétexte qu'ils sont les ravitailleurs de la nation ; tantôt ce sont les artisans... qui bénéficient des sympathies du Parlement, sous les prétextes qu'ils gagnent moins que les salariés... ou qu'ils n'utilisent qu'une main d'œuvre familiale... ; tantôt la faveur... du fisc profite aux professions libérales, pour la raison qu'elles... se dévouent à la collectivité, qu'elles défendent ou guérissent les faibles et les malades... ; tantôt la bienveillance fiscale est distribuée sans réserve aux ménages chargés d'enfants... », B.I.F.D. 1950 p. 248. C. Scailteur, *El déber fiscal*, 1963 p. 66. J. Lafférière et M. Waline remarquent dans le même sens que « la classe qui détient le pouvoir a toujours eu une tendance naturelle à aménager le système fiscal de façon à subir la moindre partie de cette charge », *Traité élémentaire, op. cit.* 252.

(18) L. Trotabas, *Finances publiques, op. cit.* p. 227. Aussi G. Vedel, *Institutions financières, Les Cours de droit*, 1961-1962, p. 227.

(19) G. Jéze en a déjà montré la faiblesse à propos du régime de faveur des bouilleurs de cru, *Cours élémentaire de Science des Finances*, p. 917 : « Si l'argument était fondé, la loi ne devrait faire aucune distinction entre les récoltants et excepter du privilège les récoltants de betteraves, de grains, de pommes de terre, etc... Il faudrait aussi reconnaître aux propriétaires de salines, aux planteurs de tabac, le droit de consommer le sel, le tabac qu'ils produisent sans acquitter l'impôt ».

(20) D. de la Martinière, *op. cit.* p. 115. Cf. Aussi A. Charny, *La fiscalité des associations*, Mémoire D.E.S. Droit privé, Institut du Droit des Affaires, Aix en Provence 1973.

(21) G. Ripert refusait ainsi aux lois fiscales « le double caractère de généralité et de permanence », *Le déclin du droit*, 1949 p. 33. Il est vrai qu'en théorie J.J. Rousseau a montré que « la loi peut bien statuer qu'il y aura des privilèges..., [et] faire plusieurs classes de citoyens... », *Du Contrat social*, Livre II, chapitre VI.



370. — A cet égard, on a déjà rangé souvent la loi dans la catégorie des actes unilatéraux collectifs. C'est-à-dire qu'on y a vu le résultat d'un « faisceau de déclarations unilatérales de volonté », ayant le même contenu et tendant vers le but (22).

Reprise en partie pour les lois fiscales, l'analyse montre qu'elles participent d'un acte collectif dont la nature est moins unilatérale que conventionnelle. Autrement dit, négociées par des partenaires poursuivant des objectifs différents, les lois d'impôt tiennent en fait d'une convention collective. Comme ce type d'acte, elles réalisent « un véritable compromis entre des intérêts antagonistes » (23). Elles engagent comme lui la totalité des contribuables sur un texte, consenti seulement par des organisations professionnelles censées représenter leurs intérêts. Enfin, comme les conventions collectives, les lois fiscales cherchent à établir pour l'avenir une règle générale et impersonnelle, destinée à régir tout un groupe d'individus. »

La parenté est donc saisissante. Le schéma de la convention collective enserme, sans trop de difficultés, bien des faits qui s'observent dans l'élaboration des lois fiscales. Il fournit surtout une présentation commode, à la réalité de la négociation du statut de contribuable. Pour le moins, si la réduction de la loi fiscale à ce schéma n'est pas à prendre au pied de la lettre, elle a toutefois l'avantage de mettre en valeur le caractère transactionnel du statut de contribuable. Elle en fait mieux comprendre aussi l'inévitable corporatisation dès lors qu'il est le résultat d'une sorte de convention collective ou de concordat, conclu précisément par des corporations (24).

371. — Remarquée de tous (25) et observée en tout, la puissance des groupements d'intérêts privés se vérifie tout spécialement dans le domaine fiscal.

Et on le comprend aisément.

Lorsque la pression fiscale dépasse dans la plupart des pays 20 % du produit national brut, elle devient pour chaque producteur un des principaux coûts d'exploitation. Il n'est alors en rien étonnant de voir les organisations

(22) L. Duguit, *Droit constitutionnel*, 1921 t. 1 p. 303. J. Flour, *Les obligations*, vol. 1, l'acte juridique, 1975 p. 385. G. Dupuis, *Définition de l'acte unilatéral*, *Mélanges Ch. Eisenmann*, 1975 p. 209. Cf. surtout G. Roujou de Boubée, *Essai sur l'acte juridique collectif*, 1961 p. 27.

(23) G. Roujou de Boubée, *Ibidem*. On a dit aussi qu'elle était « un traité de paix entre classes sociales » Durand et Vitu, *Traité de droit du travail*, t. 3 p. 414 n° 147. Planiol et Ripert, *Traité pratique de droit civil*, t. 6, 1930, p. 505 à 508.

(24) Au sens strict le concordat est une convention passée entre un débiteur en état de règlement judiciaire et ses créanciers, J. Flour, *op. cit.* p. 389. Planiol et Ripert, *op. cit.* p. 645.

(25) G. Ripert notait déjà en 1949 que « pour ne pas heurter » la force des fédérations professionnelles, « le gouvernement n'ose plus proposer une loi (et) le Parlement n'ose plus la voter, sans avoir obtenu [leur] consentement », *op. cit.* p. 30. L'observation est toujours valable dans la France contemporaine décrite comme « une démocratie de clans, de castes, de partis et de syndicats, plus que de citoyens... », J.P. Moulin, *Comment peut-on ne pas être français ?*, Ed. Lattès 1975.

professionnelles faire de l'*activisme fiscal* une de leurs tâches prioritaires. Il leur faut manifester en toute occasion leur présence et leur force, sachant que « *la loi n'est elle-même que la loi du plus fort* » (26).

Mais assurant ainsi « la défense corporative du contribuable » (27), ces groupements conduisent à l'atomisation catégorielle de son statut. « C'est le naufrage du droit commun et de la règle uniforme » (28), en une « dégradation féodale de l'Etat » (29).

Négociée par les organisations socio-professionnelles, la fiscalité se particularise par catégories socio-professionnelles. Il est significatif sur ce point que le décret du 22 février 1971, créant le Conseil des impôts, le chargeait de constater la part de l'impôt sur le revenu supportée précisément par chacune de ces catégories. C'était bien reconnaître et officialiser la particularisation socio-professionnelle de la situation de contribuable.

Cette situation, qui devait être générale, se spécialise au fil de la renaissance du corporatisme. Chaque catégorie de contribuables revendique, obtient et défend un droit qui lui est propre. Si bien que *le statut de contribuable n'est plus aujourd'hui qu'un miroir brisé par les affrontements corporatifs, où ne se reflète plus l'image de cette unique situation générale et impersonnelle dont parlait la théorie classique*.

On vient de le voir en observant son élaboration. On va s'en convaincre à l'analyse de ses applications.

Lorsqu'élaboré en effet, le statut de contribuable vient à s'appliquer, non seulement la *particularisation* par catégories d'assujettis se maintient, mais elle s'accroît jusqu'à aboutir à une *individualisation*, de la situation faite à chaque assujetti. Il ne s'agit plus simplement d'une cassure en statuts corporatifs, mais d'un émiettement en situations individuelles.

Plus que d'une application du statut de contribuable, il faut parler alors des applications de ce statut. C'est tout l'objet du tome 2 de cet ouvrage.

---

(26) G. Ripert, *op. cit.* p. 30.

(27) H. Laufenburger, *Psychologie des finances publiques*, 1956 p. 248.

(28) A. Holleaux, *La fin des règles générales*, B.I.I.A.P., 1971 n° 39 p. 424.

(29) M. Duverger, la loi et le service public, *Le Monde* 13 mars 1975 p. 9. Dans le même sens, J. Alaux constatait entre les deux guerres qu'« à la souveraineté populaire... se substitue lentement la souveraineté des associations corporatives... Une nouvelle féodalité semble s'organiser », *op. cit.* p. 59.

# BIBLIOGRAPHIE

## I. — OUVRAGES CONSULTÉS

- E. ALLIX. — *Traité élémentaire de science des finances et le législation financière*, 1921, 4<sup>me</sup> édition.
- P. ALLIX, F. BLOCH-LAINE. — *Finances publiques, les cours de droit*, I.E.P., 1958-1959.
- E. ALLIX et M. LECERCLE. — *L'impôt sur le revenu : impôts cédulaires et impôt général*, 1925, 2 volumes.  
— *La taxe sur le chiffre d'affaires*, 1927.  
— *Les contributions indirectes*, 1929, 2 volumes.
- A. AMATUCCI. — *L'interpretazione della norma di diritto finanziario Napoli*, 1965.
- P. AMSELEK. — *Le budget de l'Etat sous la V<sup>me</sup> République*, L.G.D.J., 1967.
- M. ANGLES. — *La notion fiscale de revenu*, 1923.
- G. ARDANT. — *Théorie sociologique de l'impôt*, 2 tomes, 1965.  
— *Histoire de l'impôt*, Paris, 2 volumes, 1971-1972.
- ASSEMBLEE NATIONALE (secrétariat général). — *Les gouvernements et les assemblées parlementaires sous la V<sup>me</sup> République, de 1959 à 1974*, Paris 1975.
- J.-M. AUBY et R. DRAGO. — *Traité de contentieux administratif*, Paris 1975.
- H. AYADI. — *Fiscalité tunisienne*, Tunis 1977.  
— *Droit fiscal et droit fiscal comparé*, Faculté de droit de Tunis, 3 vol., 1976.  
— *Economie financière*, 2<sup>me</sup> édition, 1971.  
— *Institutions financières*, 2<sup>me</sup> édition, 1972.
- J. BELIN. — *L'égalité des citoyens devant les charges publiques, en France et à l'étranger*, Paris 1936.
- P. BELTRAME. — *L'imposition des revenus*, Paris 1970, Berger Levrault.  
— *Les systèmes fiscaux*, P.U.F. 1975, *Que sais-je ?* n° 1599.
- H. BENHAMZA. — *La valeur en douane*, Paris Cujas 1975.
- A. BERLIRI. — *Principi di diritto tributario*, Milano ; Prima edizione 1967 : volume I ; prima edizione 1972 : volume II ; Seconda edizione 1967 : volume I ; Seconda edizione 1972 : volume III : l'accertamento.
- G. BERLIOZ. — *Le contrat d'adhésion*, Paris, L.G.D.J., 1973.
- C.J. BERR et H. TREMEAU. — *Le Droit douanier*, Paris, L.G.D.J., 1975.

- R. BIGO. — Les bases historiques de la finance moderne, 1948.
- P. BINET. — Les grands problèmes juridiques de l'impôt sur le revenu, 1926.
- J. BODIN ANGEVIN. — Les six livres de la République, Lyon, par Barthélémy Vincent, M.D.XCIII.
- BORNECQUE. — Nouveau manuel de procédure fiscale devant le directeur des impôts et le tribunal administratif, Paris 1965.
- M. BOUCHON. — Sous la patte du molosse, Amiens 1978.
- E. BOURS. — La notion de revenu taxable en matière d'impôts directs, Liège 1951.
- O. BUHLER. — Lehrbuch des Steuerrechts, Berlin, t 1 : Allgemeines Steuerrecht, 1927 ; t 2 : Einzelsteuerrecht, 1938.
- STRICKRODT. — Steuerrecht, 2 volumes, Volume 1 : Allgemeines Steuerrecht, 3<sup>me</sup> édition, Wiesbaden, 1960.
- Ph. CAHIER. — Etude des accords de siège conclus entre les organisations internationales et les Etats où elles résident, Milano 1959
- CAHIER DE LA F.N.S.P. — L'Univers politique des paysans, n° 184.
- J. CAILLAUX. — Des impôts en France, traité technique 1911, 2<sup>me</sup> édition, 2 volumes.
- L. CARTOU. — Droit financier et fiscal européen, Paris 1973.
- L.R. CASADO HIDALGO. — Temas de hacienda publica, Ediciones de la contraloria, Caracas 1978.
- CHAMPIONNIERE et RIGAUD. — Traité des droits d'enregistrement, 6 volumes, Paris 1851.
- R.E. CHARLIER. — Cours d'institutions financières, Les cours de droit, 1955-1956.  
— Cours d'institutions financières, Les cours de droit, 1958-1959.
- P. CHARPENTIER, Chr. de BRIE. — F.. comme fraude fiscale, Ed. A. Moreau, Paris 1975.  
— L'inégalité par l'impôt, Le Seuil, 1974.
- J.J. CLAMAGERAN. — Histoire de l'impôt en France, Paris, 1866-1876, 3 volumes.
- M. CLAPS-LIENHART. — L'ordre public : Essai, Annales de l'université de Lyon, Nouvelle série II, 1934.
- C.N.P.F. et BUNDESVERBAND DER DEUTCHEN INDUSTRIE. — Commentaires de la convention franco-allemande destinée à éviter les doubles impositions, Paris-Cologne 1961.
- J. COSSON. — Les industriels de la fraude fiscale, Paris 1971.
- P. COURTOIS. — Face au fisc, Contribuables et contrôleurs, Stock, 1976.
- M. COZIAN. — Principes de la fiscalité immobilière, Paris 1973.  
— La fiscalité des entreprises, 2<sup>me</sup> édition, 1972.  
— Précis de fiscalité des entreprises, 1978.
- R. DAHL. — Qui gouverne ? Armand Colin, 1971.
- R. DAVID. — Le droit français, Paris 1960, 2 tomes.
- Ch. DEBBASCH. — La France de Pompidou, Paris 1974.  
— L'Administration au pouvoir, Calmann-Lévy, 1969.  
— Droit administratif, 1969.
- CARRE de MALBERG. — Contribution à la théorie générale de l'Etat, 1920, 2 tomes.
- L. DELBEZ. — Cours de science et Techniques fiscales, dactylographié, 2 tomes, éditions de l'Agem, Montpellier 1960.
- H. DELORME. — L'impôt à l'époque du capitalisme monopoliste d'Etat, Paris 1965.



- DEMANTE. — Principes de l'enregistrement, 4<sup>me</sup> édition, 2 vol., 1877.
- M. DENUZIERE. — La fraude fiscale, Paris 1974.
- J. DUBERGE. — La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui, Paris P.U.F. 1961.
- L. DUGUIT. — Traité de droit constitutionnel, 3<sup>me</sup> édition, 1927.
- M. DIOP. — Finances publiques sénégalaises, Les nouvelles éditions africaines, Dakar 1977.
- M. DUVERGER. — Finances publiques, 1973.  
— Les finances publiques, Paris, P.U.F., 1964, Que sais-je ?
- G. EGRET et A. TIMBART. — La fiscalité de l'entreprise, P.U.F., 1975.
- J. FAVIER. — Les contribuables parisiens à la fin de la guerre de Cent ans, Droz, Genève 1970.
- A. FIGUERAS. — La gestapo fiscale, 1977.
- J. FLOUR. — Les obligations, volume 1 : L'acte juridique, 1975.
- Ch. FOURRIER. — Finances publiques du Sénégal, Paris, éd. Pedone, 1975.
- GABOLDE. — Nouvelles règles de la procédure du contentieux administratif et fiscal, 1964.
- P.-M. GAUDEMET. — Cours de finances publiques, Les cours de droit, 1963-1964.  
— Précis de finances publiques, Paris 1970, 2 tomes.  
— Finances publiques, Emprunt et Impôt, Paris 1975.
- E. GAUDEMET. — Théorie générale des obligations, Sirey, 1937.
- J. de GAVRE. — Le contrat de transaction en droit civil et en droit judiciaire privé, Bruxelles, t. 1<sup>er</sup>, 1967.
- F. GENY. — Méthodes d'interprétation et sources en droit privé positif ; 2<sup>me</sup> édition, L.G.D.J., 1954.
- A.D. GIANNINI. — Istituzioni di diritto tributario, Milano, 1968.
- GOTHOT. — Cours de droit fiscal professé à l'université de Liège, Les droits d'enregistrement, 2<sup>me</sup> édition, 1926.
- G. GOUR et autres. — Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale, P.U.F., 1977.
- B. GRIZIOTTI. — Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario, Milano, 1956, 2 tomes.
- M. Ch. de GUARDIA. — Les recours en matière de T.V.A., 1968.
- R. GUERRIC. — L'exploitant agricole devant l'impôt, 1954.
- J.-C. GUINARD. — L'affaire imposable à la T.V.A., éditions Francis Lefebvre, 1974.
- F. HINCKER. — Les Français devant l'impôt sous l'Ancien Régime, Paris, Flammarion, 1971.
- B. JADAUD. — Fiscalité immobilière, Dalloz, 1978.
- Ph. JANS. — Les transferts indirects de bénéfices entre sociétés interdépendantes, Bruxelles, E. Bruylant, 1976.
- G. JEZE. — Cours élémentaire de science des finances et de législation financière, Paris 1909.
- H. Kelsen. — Théorie pure du droit, Traduction Ch. Eisenmann, Paris 1962.
- R. KUHN. — Abgabennordnung, Stuttgart 1963.
- LAFERRIERE. — Cours de législation financière, Les cours de droit, 1950-1951.
- C. LALUMIERE. — Science administrative, Librairie Montaigne, Bordeaux 1973-1974.

- P. LALUMIERE. — Les finances publiques, Armand Collin, 1970.  
— Le système fiscal, Librairie Montaigne, Bordeaux 1973-1974.
- D. de LA MARTINIERE. — Finances publiques, F.N.S.P., Cours I.E.P., Paris 1972-1973, 3 fascicules.
- H. LAUFENBURGER. — Précis d'économie et de législation financière, Paris, Sirey, 1941.  
— Traité d'économie et de législation financière : Tome 1er, théorie économique et psychologique des finances publiques, Paris 1956 ; Tome 2, économie du système fiscal français national et local, 1954.  
— Précis d'économie et de législation financière, Revenu capital et impôt, 3<sup>me</sup> édition, 1947.  
— Traité d'économie et de législation financière, législation fiscale française, 3<sup>me</sup> édition, 1948.  
— Finances comparées, Etats-Unis, France, Angleterre, U.R.S.S., Sirey, 1957.
- M. LAURE. — La T.V.A., Sirey, 1953.  
— Techniques et politiques fiscales, Cours de section E.N.A., 1953.  
— Traité de politique fiscale, Paris 1956.  
— Au secours de la T.V.A., P.U.F., 1957.
- M. LAXAN. — Les principaux aspects économiques et sociaux de la fiscalité, Cours de section dactylographié E.N.A., 1956.
- Cl. LAZARUS, Ch. LEBEN, A. LYON-CAEN, B. VERDIER. — L'entreprise multinationale face au droit, Lib. Techniques, 1977.
- G. LEROUGE. — Théorie de la fraude en droit fiscal, Paris 1944.
- P. LEROY-BEAULIEU. — Traité de la science des finances, 8<sup>me</sup> édition, Paris, 2 tomes.
- Fr. LOECKX, R. VAN DIONANT, G. NEYENS. — Eléments de la science des impôts, Bruxelles 1970, ministère des Finances, 2 volumes.
- A. LOISEL, Avocat en Parlement. — Institutes coutumières ou manuel de plusieurs et diverses règles, sentences et proverbes, tant anciens que modernes, du droit coutumier et plus ordinaire de la France, avec les notes de Paul Challine, Paris, Henry le Gras, MDC LVII.
- R. MACART. — Garde-à-vous Fisc, Paris.  
— Echec au fisc, Le Seuil, 1958.
- Ch. MARGUET. — Le contrôle fiscal, conseils aux chefs d'entreprise, L.G.D.J., 1975.
- J. MASSOT. — Le chef du gouvernement en France, N.E.D. 1979, n° 4537-4538.
- P. SOARES MARTINEZ. — Estudos de direito financeiro : Da personalidade tributaria, Lisboa 1953.
- H.L.J. MAZEAUD. — Leçons de droit civil, t.2 : Théorie générale des obligations, Montchrestien, 1969.
- L. MEHL. — Science et Technique fiscales, 1959, 2 tomes, Deltrame.
- J. MEYNAUD. — Les groupes de pression, F.N.S.P., Paris 1958.  
— Les groupes de pression internationaux, Lausanne 1961.
- J. MEYNAUD et D. SIDJANSKI. — Groupes de pression et coopération européenne, F.N.S.P., Série C, n° 14, 1967.  
— Les groupes de pression dans la communauté européenne, Bruxelles 1971.
- P.J. MICHAUD. — Régime fiscal des étrangers en France et des Français à l'étranger, L.G.D.J., 1973.
- A. MICHEL. — Le régime fiscal de l'Allemagne contemporaine, Annales de l'université de Lyon, 1923.
- J. MINOT. — Hommes et administrations, Aspects du phénomène administratif, Paris, Gauthier Villars, 1938.

- J. MOLINIER et autres, — Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale, P.U.F., 1977.
- M. MOYE, — Précis élémentaire de législation financière, 6<sup>me</sup> édition, 1921.
- A. MULLER, — L'assiette réelle de la T.V.A., 1965, Dalloz.
- R. BARBOSA NOGUEIRA, — Da interpretação e da aplicação das leis tributárias, 2<sup>me</sup> édition, Revista dos Tribunais, Sao Paulo.
- Dirlito tributario, 4 volumes, José Bushatshy editor, Sao Paulo, 1971.
- L. NEUWIRTH, — Le fléau fiscal, 1977.
- R. ODENT, — Contentieux administratif, Les cours de droit, I.E.P., 1978.
- L. PHILIP, — Finances publiques, Paris Cujas 1975.
- F. PIETRI, — Justice et injustice fiscale, 1933, 2<sup>me</sup> édition.
- M. PLANIOL et RIPERT, — Traité pratique de droit civil français, Paris 1930, t. VI ; 1931, t. VII.
- E.-P. PLAGNOL, — Théorie et pratique fiscales, les impôts, 1958, 3<sup>me</sup> édition.
- PLATON, — Les lois, Edition les belles lettres, Paris 1951, tome 11.
- M. PONT MESTRES, — El problema de la resistencia fiscal, Madrid 1972.
- G. RIPERT, — La règle morale dans les obligations civiles, Paris, 1925.
- Le déclin du droit, Etudes sur la législation contemporaine, Paris 1949.
- Aspects juridiques du capitalisme moderne.
- ROLLAND et EYGOUT, — Législation financière et comptabilité publique, Institut Pédagogique National, 1962.
- P. ROUBIER, — Droits subjectifs et situations juridiques, Paris Dalloz, 1963.
- Le droit transitoire : conflits des lois dans le temps, 2<sup>me</sup> édition, Dalloz-Sirey, 1960.
- Théorie générale du droit, Sirey, 1951.
- D. ROPS, E. SCHUELLER, — Faut-il supprimer les impôts ?
- A. COSTE-FLORET et autres, — Plon, 1957.
- C. ROSIER, — Traité théorique et pratique de législation fiscale, Paris, 2 tomes, 1926.
- La fiscalité française devant l'opinion publique, L.G.D.J., 1940.
- Manuel pratique de législation douanière, 1954.
- C. SCAILTEUR, — El deber fiscal, Salamanca 1963.
- Le contribuable et l'Etat.
- G. SCHMOLDERS, — Psychologie des finances et de l'impôt, Paris, P.U.F., 1973.
- E. SCHUELLER, — L'impôt sur l'énergie, édition du Rond-Point, Paris 1952.
- R. SEDILLOT, — Le fisc ou l'école des contribuables, Paris 1955.
- E. R. A. SELIGMAN, — L'impôt progressif en théorie et en pratique, traduction G. Jèze, 1912.
- Essais sur l'impôt, Paris 1914, 2 tomes.
- L'impôt sur le revenu, traduction W. Oualid, 1913.
- C.S. SHOUP, — Fiscal harmonization in Common-Market, 2 vol., Columbia University Press, 1967, New York and London.
- A. SMITH, — An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations, introduction by Prof. Edwin R.A. Seligman, London : JM Dent and Sons, 1910, 2 volumes.
- W. SPRAGUE BARNES, — Taxation in the United Kingdom, Harvard Law school, Boston - Toronto 1957.
- A. STANG, — La notion de la loi dans Saint Thomas d'Aquin, Paris 1926.
- R. STOURM, — Le budget, Paris 1909.

- E.N. SULEIMAN. — Les hauts fonctionnaires et la politique, Le Seuil, Paris 1976.
- R. SZAWLOWSKI. — Les finances et le droit financier d'une organisation internationale intergouvernementale, Paris Cujas.
- M. TAVERNIER. — Le syndicalisme paysan, F.N.S.E.A. et C.N.J.A., Fondation Nationale des sciences politiques, 1969.
- Ph. TEITGEN. — Cours de finances publiques, Les cours de droit, Paris 1962-1963.
- R. TELLIER. — La fiscalité sénégalaise, Les nouvelles éditions africaines, Dakar 1979.
- K. TIPKE. — Steuerrecht, ein systematischer grundriss, 2<sup>me</sup> édition, Cologne 1974.
- G. TIXIER et G. GEST. — Droit fiscal, L.G.D.J., 1978.
- G. TIXIER et M. PROUZER. — Cours de finances publiques, Les cours de droit, Paris 1972-1973.
- L. TROTABAS et J. CEREZE. — L'imposition forfaitaire des bénéfices industriels et commerciaux, Paris, L.G.D.J., 1958.
- L. TROTABAS et J.-M. COTTERET. — Finances publiques, Paris 1970.  
— Droit fiscal, Paris 1977.
- A. TURCQ. — Fiscalité de l'entreprise, 1970.
- UNESCO. — Les pouvoirs de décision dans l'Etat moderne, 1967.
- J. VAN HOUTTE. — Principe de droit fiscal belge, Edition Erasme, Bruxelles-Paris, 1958.
- G. VEDEL. — Cours d'institutions financières, Les cours de droit, 1961-1962.  
— Droit administratif, 1973.
- A. VERNEY. — Les paradis fiscaux, Seuil, 1968.
- E. VIGNE. — Traité des impôts en France, 1880, 2 tomes.
- A. WAHL. — Etude sur le rôle de la Cour de Cassation dans les instances fiscales, Paris 1897.  
— Traité de droit fiscal, 2 tomes, Paris 1903.
- L.C. WHITE. — International non governmental organization, Their purposes methods and accomplishments, New Brunswick 1951.
- E. FLORES ZAVALA. — Elementos de finanzas publicas mexicanas, Editorial Porroa, Mexico 1974.

## II. — THESES - MEMOIRES

- J. ANASTOPOULOS. — Les aspects financiers du fédéralisme, L.G.D.J., Paris 1979.
- M. ARNAUD. — La fraude fiscale en France, Mémoire D.E.S. Droit public, Montpellier 1971.
- I. BACHOUR. — L'imposition de la plus value immobilière, étude de droit fiscal comparé se rapportant à la Suisse (Genève et Vaud) et à la France, Genève 1967.
- M. BENTAHIR. — Le recouvrement des impôts directs au Maroc, Mémoire E.N.A., 1979, Rabat.



- M. BAZEX. — L'administration et les syndicats, Berger Levrault, Paris 1973.
- M. Ch. BERGERES. — Le principe des droits de la défense en droit fiscal, Thèse de Bordeaux, 1975.
- Ph. BERN. — La nature juridique du contentieux de l'imposition, Paris 1972.
- P. BOISSONNADE. — L'administration royale et les soulèvements populaires en Angoumois et Poitou pendant le ministère de Richelieu (1624-1642), 1903.
- J. BONNET. — La nature fiscale des Bénéfices Industriels et Commerciaux, Paris 1930.
- M. BOUCHAREB. — La fiscalité du logement au Maroc, Mémoire E.N.A., 1979, Rabat.
- F. BOUYSSOU. — La fiscalité de l'urbanisme en droit français, 1972.
- B. BRACHET. — La délimitation du domaine respectif de la loi et du règlement dans la constitution du 4 octobre 1958, thèse Bordeaux, 1965.
- Ch. de BRIE et P. CHARPENTIER. — La politique fiscale de la V<sup>me</sup> République, 6 tomes, thèse Paris II, 1972.
- J. CAHEN-SALVADOR. — La représentation des intérêts et les services publics, thèse Paris 1935.
- J.-C. CAILLAU. — La réforme fiscale en France, thèse Paris 1961.
- R. CANAC. — Des réclamations en matière de contributions directes, Paris 1929.
- J.-P. CASIMIR. — Les signes extérieurs de revenus, thèse Dijon, L.G.D.J., 1978.
- B. CASTAGNEDE. — La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale en droit français, thèse Paris I, 1972.
- A. CASTEL. — Le champ d'application de la T.V.A. agricole, Mémoire de D.E.S. Droit privé, Centre de Droit de l'entreprise de Montpellier, 1971.
- J. CELLARD. — Des moyens employés en France pour éviter l'inquisition fiscale, Paris 1925.
- D. CHABOUD. — Fiscalité des vins et alcools, Mémoire centre du droit de l'entreprise, Montpellier 1974.
- R. CHAMPION. — Le contrôle en matière de contributions directes, Paris 1926.
- A. CHAPPERT. — Les agréments fiscaux, Annales de la faculté de droit de Clermont-Ferrand, 1970.
- H. CHARLES. — Actes rattachables et actes détachables en droit administratif français, contribution à une théorie de l'opération administrative, Paris 1968.
- F. de CHILLAZ. — L'impôt général sur le revenu dans le droit constitutionnel, Paris 1926.
- C.A. COLIN. — La notion de revenus en matière de législation fiscale, Paris 1924.
- J. COLIN. — Les dégrèvements gracieux en matière de contributions directes, Paris 1933.
- B. COULOUGNON. — La collaboration volontaire des administrés et de l'administration, essai d'une théorie d'ensemble, thèse Montpellier, 1965.
- J.-P. COULON. — La notion de revenus distribués, Lille 1968.
- J.-M. COTTERET. — Le pouvoir législatif en France, thèse Paris, 1962.
- DAMERVALLE. — La nature juridique de la créance d'impôt, thèse Paris, 1937.
- P. DAUDIGNON. — Histoire de l'impôt direct en France, particulièrement depuis 1790, thèse Paris II, 1973.

- Ch. DEBBASCH. — Procédure administrative contentieuse et procédure civile, thèse 1962.
- P. DELVOLVE et H. LESGUILLONS. — Le contrôle parlementaire sur la politique économique et budgétaire, P.U.F., 1964.
- F.P. DERUEL. — La preuve en matière fiscale, thèse Paris, 1962.
- G. DESMOULIEZ. — La responsabilité du fisc, thèse Montpellier, 1942.
- M. DIETHELM. — L'Administration des contributions directes et la réforme fiscale, Lille 1929.
- J. DUFFRENE. — Formes originales et tendances actuelles du contentieux fiscal, Thèse Lyon, 1957.
- L. DUQUAL. — La compétence liée, Paris 1964.
- J.-C. DOUENCE. — Recherche sur le pouvoir réglementaire de l'Administration, 1968.
- G. DUPUIS. — Les privilèges de l'Administration, Thèse Paris, 1962.
- ESTIENNE. — Quelques aspects du conflit entre le droit fiscal et le droit privé, Paris 1951.
- M. FIKRI. — Le régime financier des collectivités locales au Maroc, Rabat 1980.
- J.-P. FOUCAULT. — La fiscalité des groupes internationaux de sociétés, thèse Paris I, 1975, 2 vol.
- J. FREMONT. — Le régime de l'artisanat français au point de vue du crédit et du fisc, Paris 1926.
- R. FROGER. — Le privilège du trésor en matière de contributions directes, thèse Paris, 1934.
- E. GARLATTI. — L'entreprise internationale face à l'impôt : évasion fiscale ou surimposition ? Bruxelles 1974.
- Ch. GAYTE. — L'imposition sur les plus values immobilières, Montpellier 1975.
- J. de GAVRE. — Le contrat de transaction en droit civil et en droit judiciaire privé, Bruxelles 1967.
- J. du BOIS de GAUDUSON. — L'usager du service public administratif, Paris 1974.
- A. GEISS. — L'établissement stable dans les conventions fiscales internationales, Mémoire Institut des Hautes Etudes Internationales, Paris 1971.
- B. GENY. — Essai d'une théorie générale de la collaboration des administrés avec l'administration en dehors de leurs rapports contractuels, thèse Nancy, 1930.
- G. GEST. — L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux Etats-Unis, L.G.D.J., 1979.
- A. GHELLAL. — Recherche sur la notion d'effet impératif des actes administratifs unilatéraux, thèse Montpellier.
- GHEZ. — Les contrôles fiscaux, Paris 1956.
- M. GJIDARA. — La fonction administrative contentieuse, L.G.D.J., 1972.
- M. de GUARDIA. — Les contestations sur l'espèce, l'origine et la valeur en douane, au sein du marché commun, thèse Paris, 1959.
- J.-L. GUIEZE. — Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière, L.G.D.J., Paris 1974.
- J.-C. GUINARD. — L'affaire de nature industrielle et commerciale au regard de la T.V.A., thèse Montpellier, 1973, éditée chez F. Lefebvre, 1974.
- A. HAMOUD. — La fiscalité directe en Irak : son rôle face aux ressources pétrolières, thèse Montpellier, 1980.

- M. HEIDER. — L'imposition du revenu d'après le résultat acquis et d'après le résultat présumé en Suisse, Lausanne 1958.
- F. HUGUET. — Les Etats du Languedoc et le Droit de doléance au XVII<sup>me</sup> et au XVIII<sup>me</sup> siècles (1656-1789), Mémoire D.E.S. histoire du droit, Montpellier 1972.
- E. KORNPROBST. — La notion de bonne foi, application au droit fiscal français, L.G.D.J., Paris 1980.
- J.-P. HUTIN. — L'imposition à la T.V.A. des promoteurs immobiliers, Mémoire centre du droit de l'entreprise, Montpellier 1974.
- HOUSSEL. — La commission des finances de l'Assemblée nationale sous la IV<sup>me</sup> République, thèse Paris, 1958.
- R. HOSTIOU. — Procédure et formes de l'acte administratif unilatéral en droit français, Paris, L.G.D.J., 1975.
- B. JADAUD. — L'impôt et les groupes de sociétés, Collection l'Administration nouvelle, Paris 1970.
- D. KETCHEDJIAN. — La personnalité morale au regard du droit fiscal, thèse Paris, 1972.
- M. EL KTIRI. — Structures fiscales et structures économiques: le cas de l'économie marocaine, Casablanca 1979.
- F. LAFARGUE. — Les frais généraux de personnel déductibles des bénéfices des entreprises pour le paiement de l'impôt, Mémoire centre droit de l'entreprise, Montpellier 1971.
- P. LE VEY. — L'importance et le rôle de la théorie de l'impôt chez Proudhon, Mémoire D.E.S. Science politique, Paris I 1972.
- J.-P. LUKASZEWICZ. — Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal, thèse Amiens, 1974.
- Y. MADIOT. — Aux frontières du contrat et de l'acte administratif unilatéral: recherche sur la notion d'acte mixte en droit public français, thèse Poitiers, L.G.D.J., 1971.
- J.-J. MAGNIN. — L'imputation des bénéfices accumulés, Nouvelle arme contre l'évasion fiscale internationale? Thèse Genève, 1971.
- J. MAILLET. — La théorie de Schuld et Haftung en droit romain, Exposé et examen critique, Aix-en-Provence 1944.
- A. MARGAIRAZ. — La fraude fiscale et ses succédanés, thèse Lausanne, 1973.
- J.-C. MARTINEZ. — Le statut de contribuable, La théorie de la situation générale et impersonnelle de contribuable: son degré d'effectivité, thèse Montpellier, 1975, 4 volumes.
- J.-C. MASCLÉ. — Le rôle du député et ses attaches institutionnelles sous la V<sup>me</sup> République, Paris 1979.
- A. MASSOC-MANDRE. — Le caractère d'ordre public des lois fiscales et les prérogatives de l'administration de l'Enregistrement, thèse Paris, 1952.
- J. MAUGER. — Etude critique de l'imposition des personnes morales en France, thèse Paris, 1954.
- A. MAYER. — T.V.A. et commercialisation du bétail, Mémoire Sciences économiques, Paris 1972.
- A. MONGES. — L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, Paris 1928.
- Ch. MORRISON et R. GIFFIN. — Questions financières aux XVIII<sup>me</sup> et XIX<sup>me</sup> siècles, Paris 1967, P.U.F.
- J.-P. NEGRIN. — L'intervention des personnes morales de droit privé dans l'action administrative, L.G.D.J., 1971.

- P. NGAOSYVATHN. — Le système fiscal des pays en voie de développement, thèse Paris, 1974.
- S. NORA et A. MINC. — L'informatisation de la société, Documentation française 1978, 3 volumes.
- D. NOUVELLET. — La commission départementale des impôts, Berger Levrault, 1971.
- P. PARCELLIER. — De l'interprétation des lois d'enregistrement, Bordeaux 1938.
- J. PARIS. — Apparences et réalités en droit d'enregistrement, Mémoire centre d'étude du droit de l'entreprise, Montpellier 1974.
- J. PELLAT. — Le démembrement de l'administration, thèse Montpellier, 1972.
- J. PELLEGRIN. — La fiscalité dans la C.E.E., thèse Paris, 1972.
- J. PERCEBOIS. — Fiscalité et croissance, *Economica*, Paris 1977.
- J.-J. PHILIPPE. — La taxe sur la valeur ajoutée, Paris 1973.
- J. PLOQUIN. — L'étranger et les impôts, étude limitée aux impôts directs français, Paris 1934.
- J. POUNT. — Le secret des affaires commerciales devant le fisc, Toulouse 1926.
- Y. REGELSPERGER. — L'impôt sur le chiffre d'affaire, Paris 1926.
- M. RENAHY. — Unité et diversité du contentieux fiscal français, thèse Paris, 1955.
- RENARD. — De la nature juridique à la déclaration, Son influence sur la vérification fiscale des comptabilités industrielles et commerciales, Paris 1956.
- J.-C. RICCI. — Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, P.U. d'Aix-Marseille, 1977.
- L. RIVES. — Obsession fiscale et administration des entreprises, thèse Bordeaux, 1959.
- J. ROBAGLIA. — Le forfait en matière fiscale Paris 1926.
- J. ROCHE. — L'évasion et l'inquisition fiscales en matière d'impôt sur le revenu, Dijon 1929.
- G. ROUJOU de BOUBÉE. — Essai sur l'acte juridique collectif, Paris 1961.
- E. ROUSSEL. — Un épisode de notre histoire constitutionnelle et politique : Le mandat de Georges Pompidou, 1969-1974, thèse.
- A. ROYER. — Du droit de consentir à l'impôt, Paris 1900.
- M. SANTELLI. — Les artisans français devant les impôts directs, contribution à l'étude de l'évolution de l'idée de justice fiscale, Montpellier 1936.
- P. SCHULTZ. — De l'emprise des administrations fiscales sur le pouvoir législatif et le pouvoir juridictionnel, thèse Strasbourg, 1955.
- P. SELIGMANN. — De la déclaration et de la présomption comme base d'impôt direct, Paris 1913.
- N. NOZET. — L'acte anormal de gestion en droit fiscal, thèse Dijon, 1974.
- J.-Ch. SERNA. — Le refus de contracter, Paris 1967.
- B. TADDEI. — La fraude fiscale, thèse Paris, 1973.
- D. THOMAS. — Le contrat d'adhésion, Mémoire centre du droit de l'entreprise, Montpellier 1971.
- Y. THOMAS. — Essai sur le consentement à l'impôt aux derniers siècles de l'Ancien Régime (XV<sup>me</sup>-XVIII<sup>me</sup>), thèse Paris II, 1974, 2 tomes.
- R. VERLAQUE. — Les Etats Généraux et le droit d'imposer, thèse Aix-en-Provence, 1943.



- J. VIDAL. — La théorie générale de la fraude en droit français, Toulouse 1957.
- Ch.-L. VIER. — Le procédé contractuel dans l'administration économique, thèse Paris II, 1972, 2 tomes.
- Y. WEBER. — L'administration consultative, 1968.
- M. WURLOD. — Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales, thèse Lausanne, 1947.
- G. TOURNIE. — Les agréments fiscaux, thèse Paris, 1969.

### III. — ARTICLES

- P. ABART. — Impôts et taxes grevant les entreprises industrielles et commerciales en France, Bulletin for international fiscal documentation, 1950, n° 150.
- ADMINISTRATION. — La représentation publique des professions, septembre 1979.
- ADRIANI. — Le trouble dans le domaine fiscal, Bulletin for international fiscal documentation, 1951, p. 226.
- K.-V. ANTAL. — L'interprétation des lois fiscales aux Pays-Bas, Rapport au congrès de l'I.F.A., Londres 1965, in Cahiers de Droit fiscal international, p. 192 à 206.
- ARRIGHI DE CASANOVA. — Les quasi-contrats du plan, Droit social, 1965.
- C. ATKINSON. — Un casse-tête : comparer les pressions fiscales, Le Monde, 4 mars 1980, p. 26.
- J.-M. AUBY. — L'arbitrage en matière administrative, A.J.D.A., 1955, p. 81.  
— Le régime juridique des avis dans la procédure consultative, A.J.D.A., 1956, p. 53 et suivantes.
- A. BALEEIRO. — Alcuni problemi politici e giuridici della parafiscalita, Archivio Finanziario, Padova, 1954, vol. IV, p. 5 à 12.
- F. BATAILLER. — Une nouvelle technique d'économie concertée, R.S.F., 1964, p. 365.
- P. BELTRAME. — La fiscalité de l'aménagement du territoire, ses modalités, ses incidences politiques, R.S.F., 1971, p. 753 et suivantes.
- L. BERTRAND. — Propos autour des articles 34, 37 et 41 de la Constitution, E.D.C.E., 1959.
- E. BLAMONT. — Le Parlement dans la Constitution de 1958, Jurisclasseur administratif.
- G. BLUMANN. — L'application des circulaires administratives par le juge judiciaire, A.J.D.A., 1972, p. 263 à 283.
- BOULOUIS. — Procès du juge fiscal, R.S.F., 1957, p. 631.
- G. BRAC DE LA PERRIERE. — Incidence de la fiscalité sur la stratégie des entreprises, Projet février 1972, p. 193-202.
- G. BRAIBANT et C. WIENER. — Processus et procédure de décision, in Mélanges M. Strassinopoulos, Athènes 1974, p. 465 à 490.
- Ph. BRETTON. — Le caractère contradictoire de la procédure devant la commission départementale des impôts directs et des T.C.A., Dalloz 1966, chr. XXI, p. 107 à 112.

- G. BURDEAU. — Essai sur l'évolution de la notion de loi en droit français, *Archives de philosophie du droit*, p. 7 à 55.
- Le déclin de la loi, *Archives de philosophie du droit*, 1963, n° 8, p. 35 à 54.
- L'entrée de la science politique dans les facultés de droit, *Droit social*, 1958, p. 449 à 451.
- Le privilège du Trésor pour le recouvrement des contributions directes, *R.S.L.F.*, 1934, p. 37.
- J. BUISSON et J.C. MAITROT. — Les avatars de l'article 180 du C.G.I., *R.S.F.* 1975, p. 25 à 65.
- H. BUSSERY. — Les Français sont-ils surimposés ? Projet février 1972, p. 171 à 178.
- Ch. CADOUX. — La procédure consultative, Essai de synthèse, *Annales de l'université de Lyon*, troisième série, Droit, Fascicule 20, 1960, p. 29 à 113.
- Du consentement à l'impôt, *R.S.F.*, 1961, p. 427 et s.
- G. CALLIES. — Les syndicats contestent la politique fiscale, Projet février 1972, p. 203 à 208.
- G. CANINA. — Aspects de la pensée financière italienne, *R.S.F.*, 1956, p. 58 à 76.
- M. CAPET. — A propos de la fraude fiscale, *R.S.F.*, 1954, p. 502.
- Cl. APARECIDA CARDÓ. — Estudos sobre a parafiscalidade, *in* *direito tributario*, t. 2, Sao Paulo, 1971.
- Ch. CARDYN. — La preuve en droit fiscal, Congrès de Knokke, I.F.A., 1958, *Cahier de droit fiscal international*, volume XXXVI, p. 225 à 490.
- B. CASTAGNEDE. — Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal, *R.S.F.*, 1970, p. 5 à 29.
- A. CHALANDON. — Intervention publique et économie contractuelle, « *Le Monde* », 24 janvier 1975, p. 1 et 32.
- P. CHANAL. — Les droits du créancier gagiste en conflit avec le trésor public, *Actualité fiduciaire*, 1964, p. 474.
- G. CHARRIER. — Le contrôle de l'administration par la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée Nationale, Rapport D.E.S., 20 pages et annexes, Centre d'étude et de recherche de Science administrative, Paris II.
- R. CHARVIN. — La T.V.A. dans l'agriculture, *R.S.F.*, 1969, p. 421 à 437.
- L'évolution du rôle de la commission des finances, *R.S.F.*, 1969, p. 122 à 170.
- A. CAUBEL. — Et encore la fiscalité, *Revue prolétarienne*, janvier 1971, p. 15 à 18.
- M. CHRETIEN. — Réflexion sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale, *Mélanges Waline*, t. 1<sup>er</sup>, p. 115 à 125.
- Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, *J.C.P.*, 1946, n° 571.
- L'exercice de la fonction législative fiscale en droit des gens, *Mélanges G. Scelle*, 1950, t. 2, p. 805 à 814.
- Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel, *R.C.A.D.I.*, 1956.
- Vers la disparition du droit de préemption du fisc, *L'information fiscale*, 1952, p. 344.
- Les circulaires et le contribuable, *L'information fiscale*, 1952, p. 68.
- Les garanties juridiques du contribuable à l'égard du fisc, XI<sup>me</sup> Congrès I.F.A., Vienne 1957, *Cahier de droit fiscal international*, vol. 35, p. 2 à 89 (repris du *B.C.D.* 1957, n° 10 et 11).
- L'interprétation des traités de double imposition, méthodes et procédures, Congrès de Bâle de l'I.F.A., C.D.F.I., 1960 et *J.C.P.*, 1960, n° 1561.
- L'imposition des gains en capital, Rapport au congrès I.F.A. Jérusalem, C.D.F.I. 1976 et D.F. 1976.

- D. CLERC. — Impôt et justice sociale, Dossier de notre temps, n° 429, décembre 1970, p. 429/1 à 429/4.
- M. CLUSEAU. — Réhabilitation de la théorie de l'impôt échange, R.S.L.F., 1956, p. 581 à 591.
- A.-G. COHEN. — Jurisprudence du Conseil constitutionnel sur le domaine de la loi, R.D.P., 1963, p. 745.
- C.-A. COLLIARD. — Politique et législation fiscale, Revue d'économie politique, 1962
- CONSEIL DE COOPERATION DOUANIÈRE. — La vie de la douane, janvier 1975, n° 162, p. 8 à 14.
- C. COSCIANI. — La procédure en matière de droit fiscal, Bulletin for international fiscal documentation, 1949, p. 233 et suivantes.
- J.-M. COTTERET. — L'évolution des moyens de communication entre gouvernants et gouvernés, Mélanges L. Troabas, p. 95 à 110.
- P. COURTOIS. — La réforme du contentieux fiscal, Répression des abus de droit et des dissimulations juridiques, G.P., 1964, I, Doctrine, p. 85.
- G. GOVILLE. — La direction générale des impôts, Entreprise n° 961, mars-avril 1973.
- M. COZIAN. — T.V.A. agricole et remboursement forfaitaire, extraits du Juris-classeur fiscal.  
— Le Privilège du Trésor, extraits du Juris-classeur fiscal, 1970.  
— Le secret professionnel et le fisc : Etudes de droit contemporain, travaux et recherches de l'institut de droit comparé de Paris, Tome XXXIII, p. 365 à 376.  
— Les tribulations de la provision pour congés payés, J.C.P., édition générale, 1970, n° 2367.  
Les extravagances de l'Autonomie du droit fiscal : l'exemple du régime fiscal du salaire versé au conjoint, J.C.P., édition commerce et industrie, 1974, II, n° 11243.  
— L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'administration, chronique XVIII, Dalloz 1975, p. 100.
- M. CROZIER. — La pratique du commandement en milieu administratif, Sociologie du travail, Paris, Edition du Seuil, n° 1, 1961.  
— L'administration face aux problèmes du changement, Sociologie du travail, Paris, Edition du Seuil, n° 3, 1966.
- G. DALIMIER. — Droit fiscal international français, Généralités, Juris-classeur Droit international, fascicule 301.
- Ch. DEBBASCH. — Le droit administratif face à l'évolution de l'administration française, Revue internationale des Sciences administratives, vol. XXXIX, 1973, n° 2, p. 101 à 107.
- J. DELMAS-MARSALET. — L'imposition généralisée des plus values du capital, « Le Monde » des 9 et 16 juillet 1974.
- DELORME. — Petits commerçants et artisans contre le fisc, Revue d'économie politique, juillet 1955.
- P. DELOUVRIER. — « L'Etat investi » in crise du pouvoir et crise du civisme, Paris 1954, p. 75-88.
- J. DELPECH. — Le pouvoir lié des tribunaux et les lois fiscales, Mélanges Carré de Malberg, 1933, p. 81.
- M. DENUZIERE. — Art et illustration de la fraude fiscale, « Le Monde », 7, 8, 9 et 10 juillet 1973.
- J. DEVAUX. — Privilège fiscal et privilèges privés, Chronique D.H., 1934, p. 61.
- O. DE DINECHIN. — Théologiens face à l'impôt, Projet février 1972, p. 209 à 218.

- P. DI MALTA. — Les renseignements administratifs, D. 1964, Chronique.
- R. DRAGO. — La consultation préalable des autorités fiscales par les contribuables, Rapport du Congrès de l'I.F.A., Londres 1965, in *Cahier de droit fiscal international*, Volume L.b, p. 103 à 115.  
— La participation des particuliers aux tâches administratives, Etude de droit contemporain, travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de Paris, t. XXXIII, p. 341 à 355.
- J. DUBOIS. — Une psychanalyse du contribuable, *Projet* février 1972, p. 145 à 154.
- P. DUEZ. — Les caractères généraux du texte fiscal d'après la jurisprudence française, *Mélanges P. Négulesco*, 1935, p. 247 à 258.
- J. DUFOUR. — La formation de la créance fiscale, *Gazette d'Alexandrie*, 1954-1955, n° 52, p. 1 à 12.
- Ph. DUMAS. — Un nouvel instrument d'analyse pour les finances publiques : Le concept de dépenses fiscales, *Problèmes économiques*, 1979, n° 1637, p. 20-27.
- G. DUPUIS. — Définition de l'acte unilatéral, *Mélanges Ch. Eisenmann*, 1975, p. 205 à 213.
- P. DURAND. — La décadence de la loi dans la constitution de la V<sup>me</sup> République, *J.C.P.*, 1959.
- M. DUVERGER. — Le mythe de la réforme fiscale, « *Le Monde* », 7-8 juin 1959.  
— Défense et illustration de l'impôt indirect, *R.S.L.F.*, 1954, p. 310.
- M. EBRARD. — Les avantages fiscaux sur l'agrément administratif, *R.S.F.*, 1967, p. 68.
- ECONOMIE ET POLITIQUE. — « La paysannerie et l'impôt direct », avril 1966.
- H.-W. EHRMANN. — Les groupes d'intérêt et la bureaucratie dans les démocraties occidentales, *R.F.S.P.*, 1961, p. 541 à 568.
- L. FINAUDI. — La coopération internationale en matière fiscale, *R.C.A.D.I.*, 1928, t. V, p. 5 à 115.
- F. EUVRARD. — La redistribution des revenus par fiscalité, *Projet* février 1972, p. 179 à 192.
- P. FERRARI. — Essai sur la notion de co-auteur d'un acte unilatéral en droit administratif français, *Mélanges Ch. Eisenmann*, 1975, p. 215 à 229.
- M. FLAVIEN. — La paysannerie et l'impôt direct, *Revue économie et politique*, 1966, n° 141, p. 69.
- A.-J. FRANCO DE CAMPOS. — Das garantias jurídicas no direito tributário in *direito tributário*, t. 3, Sao Paulo 1971, p. 39 à 188.
- G. GALLAIS-HAMONNO. — La fiscalité des économies développées en l'an 2000 : Le système Carter, *futuribles*, 1968, t. 5, p. 587 à 602.
- A. GARRIGOU-LAGRANGE. — Evolution du système fiscal français au vingtième siècle, *R.S.F.*, 1961, p. 199 et suivantes.
- P.-M. GAUDEMET. — La loi dans la Constitution de 1958, *Public Law*, 1961.  
— L'apport de la science financière à la science politique, 1965, p. 629.  
— Electronique et fiscalité, *R.S.F.*, 1965, n° 1.  
— Le droit financier comparé, bilan et perspectives, *livre du centenaire de la société de législation comparée*, 1969, p. 219-229.  
— Réflexions sur les rapports du juge et du fisc, *Mélanges offerts à Waline*, Paris 1974, t. 1er, p. 127 à 136.
- Y. GAUDEMET. — L'imposition des revenus exceptionnels et des revenus différés, *D.F.*, 1974, n° 13.
- M. GAVALDA. — L'homme est-il prisonnier de son passé fiscal ? *J.C.P.*, 1965, n° 1936.
- A. GIRAUDO. — Les organisations syndicales agricoles, « *Le Monde* », 29 octobre 1975.



- N. SA. GOMEZ. — L'interprétation des lois fiscales au Portugal, *in* Cahiers droit fiscal international, 1965, p. 209 à 221.
- B. GOURNAY. — L'étude des décisions politiques, R.F.S.P., 1963, p. 348 à 351.
- J. GRAINDORGE et J. LANCHON. — Les agréments fiscaux, *Etudes Sédés*, 1968, t. V, p. 29 à 43.
- J. GRAPIN. — La Bastille administrative, « Le Monde », 11, 12, 13 mars 1975.
- C. GREMIOU. — Les systèmes de décision *in* « Où va l'administration française », p. 55-72, Paris, Coll. sociologique des organisations, 1974.
- B. GRIZIOTTI. — L'interprétation fonctionnelle des lois financières, R.S.L.F., ( 1950, p. 5 à 26.
- M. HAMIAUT. — Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés, S. 1964, *Chronique* 4.
- L. HAMON. — Les articles 34, 37 et 38 de la Constitution de 1958, Documents d'études, la Documentation française, n° 108, 1973.
- L. HAMON, G.-E. LAVAU, F. GOGUEL. — Pouvoir politique et pouvoir économique, *Esprit*, juin 1953, p. 817 à 984.
- A. HEILBRONNER. — Les garanties du contribuable : E.D.C.E., 1964, p. 31.
- A. HEURTE. — Juridiction gracieuse, *Jurisclasseur fiscal Impôts directs*, Fascicule 1609.
- W. HILL. — La chambre de commerce internationale, *Associations internationales*, Bruxelles 1973, n° 3, p. 163.
- A. HOLLEAUX. — Les ravages de la complexité, « Le Monde », 16-17 mars 1975, p. 1 et 5.  
— La fin des règles générales, B.I.I.A.P., 1976, pp. 419-451.
- R. HOUIN. — Les privilèges du Trésor et des administrations publiques en matière de faillite, *Etude de droit contemporain*, Travaux et recherches de l'institut de droit comparé de Paris, Sirey 1959, p. 65 à 74.
- G. JEZE. — Le refus concerté de payer l'impôt, R.S.L.F., 1933, p. 257 à 260.  
— Le fait générateur de l'impôt, R.S.L.F., 1937, p. 604 à 620.  
— Le rôle du ministre des Finances dans une démocratie, R.S.L.F., 1929, p. 19 et suivantes.  
— Nature et régime juridique de la créance d'impôt, R.S.L.F., 1936, p. 195 à 204.
- P. KERLAN. — Condition des étrangers au droit fiscal interne, *Jurisclasseur de droit international*, vol. III, fascicule 320 A.  
— Fiscalité et Marché commun européen, R.S.F., 1959.
- J. LACOMBE. — Inflation, fiscalité et entreprise, D. 1975, *chronique* X, p. 59 à 62.
- J.-P. LAGAE. — L'interprétation des lois fiscales en R.F.A., *Revue de droit international et de droit comparé*, 1964, p. 7.
- C. LALUMIERE. — A la recherche d'un cadre théorique pour l'étude de l'administration publique, *Bulletin de l'institut international d'administration publique*, 1975, n° 33, p. 7 à 33.
- P. LALUMIERE. — La répression des abus de droit en matière de contributions directes, A.J.D.A., 1961, p. 519.  
— Les débats budgétaires ont-ils encore un intérêt ? « Le Monde », 30 janvier 1963.  
— L'usure des systèmes fiscaux, « Le Monde », 30 mars 1965.  
— Analyse du rapport du conseil des impôts, *Revue socialiste*, février 1973, p. 17 à 21.  
— Un domaine nouveau de l'intervention du Conseil constitutionnel : Les dispositions constitutionnelles à caractère financier et budgétaire, *Pouvoir* 1980, n° 13, p. 49-60.

- P. LALUMIERE et A. TURQ. — Le régime fiscal comparé du processus de la concentration des entreprises, Congrès de Paris I.F.A., Cahier de droit fiscal international, 1963.
- A. de LAUBADERE. — Le rôle de la représentation des intérêts professionnels dans la vie administrative française, Annales de la faculté de droit de Toulouse, t. VII, 1959, p. 177.  
— Le recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition, R.S.L.F., 1936, p. 531 à 542.
- P. LAPORTE. — Les transactions en matière de douanes et de contributions indirectes, Annales de la faculté de droit de Clermont, 1966, p. 41 à 61.
- LASRY. — Le Conseil d'Etat juge de l'impôt, E.D.C.E., 1955, p. 58.  
— Le contentieux fiscal, E.D.C.E., 1953, p. 74.
- H. LAUFENBURGER. — Rôle et fonction de l'impôt dans l'économie contemporaine, Revue économique et sociale, n° 3, 1959, p. 237 à 263.
- Ch. LAVABRE. — La proposition de 6<sup>me</sup> directive en matière d'harmonisation des T.C.A.... ou le choix impossible entre T.C.A. et impôt général sur la consommation, D. 1974, Ch. XV.
- P. LAVAU. — La justice fiscale aux calendes, Dire, 15 octobre 1970, p. 26 à 30.
- P. LAVIGNE. — Science des finances et science administrative, Mélanges Trotabas, 1970, p. 337 à 352.
- J. LECA. — Le domaine de la loi et le domaine du règlement en matière fiscale, Annales de l'université de Lyon, 1960, 3<sup>me</sup> série Droit, fascicule 20, p. 221 à 242.
- G. LECARPENTIER. — La fiscalité française et la famille, Bulletin for international fiscal documentation, Vol. II, 1948, p. 108 à 113.
- J. LEFEBVRE. — Le contrôle fiscal : Ses aspects juridiques, psychologiques et économiques, Congrès I.F.A., Madrid 1959, Cahier de droit fiscal international, Volume XLI, p. 59 à 116.
- LEROUGE. — L'interprétation administrative des lois fiscales, R.S.L.F., 1940-1946, p. 25.
- M. LETOURNEUR. — Evolution de la jurisprudence fiscale du Conseil d'Etat, J.C.P. - 1 - 461.
- J.L. — Le droit de préemption de l'administration de l'enregistrement, J.C.P., 1947, 1, n° 608.
- LIET-VEAUX. — Fiscalité gouvernementale, Rev. Ad., 1959, p. 160.
- P. LUCAIN. — De l'intervention, Revue administrative, 1964, p. 616 à 619.
- R. LUDWIG. — La grève de l'impôt, R.S.F., 1973, p. 671 à 697.
- M. LUPI. — La preuve en matière d'impôt direct, R.S.F., 1955, p. 559.
- A. MABILEAU. — La compétence financière du Parlement de la V<sup>me</sup> République, R.S.F., 1961, p. 45.
- J.-C. MAESTRE. — La loi du 27 décembre 1963 portant modification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, Etape ou aboutissement, R.S.F., 1964, p. 537.
- D. MALINGRE. — L'application dans le temps des lois relatives à l'assiette de l'impôt, A.J.D.A., 1970, p. 22.
- J. MARC. — Contribuable, citoyen et technocrate, Projet, février 1972, p. 219 et suivantes.
- J.-M. MARCIREAU. — L'unicité de l'impôt sur le revenu, R.S.F., 1973, p. 101 à 122.
- A. MARGAIRAZ. — Le fisc est-il tabou ? Steuer Revue, juin 1968, p. 245.  
— Tout à la fois, défenseur du contribuable et collaborateur du fisc, Steuer Revue, février 1968, p. 55.

- Un ombudsman fiscal, *Steuer Revue*, 1972, p. 437.
- Fisc et relations publiques, *Steuer Revue*, 1966, p. 387.
- L'ère de l'ordinateur dans le contrôle fiscal, 1971, *Steuer Revue*, p. 45.
- La situation des petits commerçants en France... et ailleurs, 1970, *Steuer Revue*, p. 335.
- B. MARTIN-LAPRADE. — Le contrôle du juge administratif sur les taxes parafiscales, *R.J.F.*, 1975, n° 6, p. 195 à 199.
- Mode de calcul des provisions pour pertes et charges, *R.J.F.*, 1975, n° 6, p. 194-195.
- La participation de la Commission départementale à la fixation de l'assiette de l'impôt sur le revenu, *R.J.F.*, 1975, n° 9, p. 268 à 270.
- J.-P. LUKASZEWICZ. — La participation des contribuables à l'administration fiscale, *R.S.F.*, 1975, n° 2, p. 315 à 371.
- M. MARTIN. — L'interprétation des lois fiscales en France, in *Cahier de droit fiscal international*, 1965, vol. L, p. 109 à 121.
- R. MARTIN. — La preuve en droit fiscal, rapport du congrès de l'I.F.A., Belgique 1958, in *Cahiers de droit fiscal international*, 1958, vol. XXXVI, p. 373 à 395.
- J.-C. MARTINEZ. — L'imposition du capital dans la fiscalité française et allemande, *R.S.F.*, 1977, p. 851.
- Comptes rendus des congrès de l'I.F.A. Jérusalem et Vienne, *R.S.F.*, 1977, p. 307 et p. 1122.
- La protection de l'Administration fiscale contre les contribuables, *Mélanges R.E. Charlier*, Ed. Cujas, à paraître.
- La division marocaine des impôts, *Revue juridique politique et économique du Maroc (R.J.P.E.M.)*, 1978, p. 232.
- Le Code marocain des Impôts, 2 vol., Ecole Nationale d'Administration, Rabat 1980.
- G. MATHIEU. — Le fisc et les héritiers, *Le Monde* 22, 23, 24, 25 novembre 1968.
- L'Europe des contribuables, *Le Monde* 12 août 1975, p. 9 et 10.
- T.V.A. et impôt négatif, *Le Monde* 10 septembre 1974, p. 19 et 21.
- Le second rapport public du conseil des impôts, *Le Monde* 2 août 1974, p. 16.
- La contestation du quotient familial, *Le Monde* 22 août 1974, p. 15.
- Demi-confidences fiscales, *Le Monde* 26 mai 1973, p. 1 et 4.
- L. MEHL. — L'apport du droit comparé au droit fiscal français, *Livre du centenaire de la société de législation comparée*, 1969.
- G. MELLERAY. — Domaine public et fiscalité, *A.J.D.A.*, 1980, p. 323-336.
- J.-C. MERIGOT et LABOURDETTE. — « Une année fiscale si tranquille... », *R.S.F.*, 1968.
- « Ombre et limière : la fiscalité du gouvernement Pompidou. Mai 1962-mars 1967 », *R.S.F.* 1968.
- M<sup>me</sup> MEYER-ALAUZEN. — La notion fiscale de personnalité morale en droit français, *Droit fiscal* 1966, n° 36 et 37, doctrine.
- H. MODIANO. — L'impôt moderne et la fraude, *Le Monde* 24 octobre 1970, p. 9.
- LE MONDE, Dossier et documents. — Les français et la fiscalité, mai 1974, n° 11.
- LE MONDE DIPLOMATIQUE. — La démocratie trahie par l'inégalité fiscale, janvier 1975, p. 7 à 12.
- G. MORANGE. — La nature juridique des actes d'imposition, *R.S.L.F.* 1940, p. 540 à 550.
- Le fait générateur dans le mécanisme juridique de naissance de la créance d'impôt, *R.S.L.F.* 1943, p. 319 à 348 ; suite *R.S.L.F.* 1944, p. 133 à 157.
- L'interprétation des lois fiscales, *R.S.L.F.* 1951, p. 638.

- La réalisation de la réforme fiscale par voie réglementaire, D. 1948, chronique, p. 177.
- L'exercice du pouvoir réglementaire en matière fiscale, R.S.L.F. 1953, p. 667 et suivantes.
- Le principe de l'égalité devant l'impôt, D. 1951, Chr. XXIV, p. 103 et suivantes.
- J.M. MOUSSERON. — La durée dans la formation du contrat, *Mélanges A. Jauffray*, p. 509 à 524.
- D. NOUVELLET. — Les expériences françaises de participation dans le domaine fiscal, R.S.F. 1969, p. 539 à 552.  
budgétaire napoléonienne, R.S.F. 1972, p. 579 à 600.
- P. NGAOSYVATHN. — La fraude fiscale dans les Etats du Tiers-monde, *Problèmes économiques*, 19 mars 1975, n° 1414, p. 19 et 23.
- L. COLI CABRAL NOGUEIRA. — Limites da tributação, in *Dereito tributario*, 4<sup>m</sup>e volume, Sao Paulo 1971, p. 39 à 86.
- A. NAVIAGGIOLI. — La V<sup>m</sup>e République devant une décision d'économie
- B. OPPETIT. — Les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires et l'interprétation des lois, D. 1974, *Chronique* p. 107.
- F. OULES. — Les impératifs actuels de la fiscalité dans les pays occidentaux, *Revue économique et sociale*, 1959, n° 3, p. 265 à 320.  
— Impôt différencié à la dépense et réforme fiscale, *Revue de droit administratif et de droit fiscal*, septembre-octobre 1958.  
— L'impôt direct sur le revenu, l'impôt général et différencié à la dépense, la conception reynésienne de l'impôt et la réforme fiscale dans les pays latins, *Revue comptable*, Lausanne, 1954, n° 6, p. 101 et s.  
— Les impératifs politiques de la fiscalité moderne, *Revue comptable*, octobre 1959, n° 4, p. 201 et suivantes, Lausanne.  
— Impôts et liberté, *Revue comptable*, novembre 1959, n° 5, p. 225 et décembre 1959 n° 6, p. 237 et suivantes, Lausanne.  
— Impôts et influences des puissances économiques sur les autorités politiques, *Revue comptable*, février 1960 n° 1, p. 1 et suivantes, avril 1960 n° 2, p. 21 et suivantes.
- G. PEISER. — Le juge administratif et les dérogations, *Mélanges M. Waline*, p. 665-682.
- G. PEQUIGNOT. — Les contrats administratifs, *Juris-classeur droit administratif*.
- J. PEYREGA. — Les limites de la fiscalité, *Finances publiques*, 1947, p. 293.
- J. PICHON. — Le régime fiscal des sociétés holdings du Grand Duché de Luxembourg, *Steuer Revue*, 1972, p. 206.
- M. PUGLIESE. — I soggetti passivi dell' obbligazione tributaria nel diritto italiano, *Rivista it. per la Scienze economiche* 1935, p. 324 à 361.
- P. PUYRAVEAU. — Dix ans de droit fiscal des fusions, in *Dix ans de droit de l'entreprise*, *Librairies techniques* 1978, p. 231.
- Problèmes Economiques.* — Les sociétés multinationales et les havres fiscaux, 7 novembre 1973, n° 1345, p. 15 à 18.
- M. RAFFRAY. — Les professions libérales et la T.V.A., J.C.P. 1975, n° 2674.
- G. RENARD. — La théorie des Leges mere poenales, *Mélanges Hauriou*, 1929, p. 625 à 708.
- REVUE FIDUCIAIRE. — Effets de la dépréciation monétaire sur certaines dispositions fiscales, p. 3 à 16.
- J. RIVERO. — A propos de métamorphose de l'administration d'aujourd'hui, démocratie et administration in *Mélanges Savatier* 1956, p. 821.
- J.M. ROBERT. — L'opposition à l'impôt : délits de l'article 1769 du C.G.I., D. 1961 *Chronique* 10, p. 45 à 48.



- C. ROSIER. — La lutte contre la fraude fiscale, *Bulletin for international fiscal documentation* :
- 1950 : les causes de la fraude fiscale, p. 148 et p. 237 à 267 ;
  - 1951 : les moyens préventifs contre la fraude, volume V, p. 11 à 34 ;
  - Les moyens de découvrir la fraude, p. 335 à 356 ;
  - 1952 : les sanctions contre la fraude, volume VI, p. 258 à 272 et 321 à 340.
- J. ROTOURS. — Les privilèges du fisc et de la sécurité sociale dans la législation française, *in études de droit contemporain*.  
— Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de Paris, Sirey 1959, p. 99 à 110.
- Ph. ROUVILLOIS. — Le service de la législation de la D.G.I., *Interview in Revue de la D.G.I.*, 1971, n° 23, p. 3 à 12.  
— Les orientations de la politique fiscale, *Projet février 1972*, p. 155 à 170.
- R. SAINT-ALARY. — L'entreprise et le droit fiscal, *Annales de la faculté de Droit de Toulouse*, 1965, t. 13, fascicule 2, p. 166 et suivantes.
- C. F. SAINZ de BURANDA. — El nacimiento de la obligacion tributaria, *Revista de derecho financiero y de hacienda publica*, n° 58 et 59, 1965, p. 243 à 571.
- A. SAUVY. — Lobbys y grupos de pression, *Revista de Estudios politicos*, Madrid, septembre-octobre, 1956, p. 19 à 40.  
— L'enfant et la famille devant l'impôt. *Population*, janvier-mars 1947, p. 31 et suivantes.
- C. SCAILTEUR. — I fini extrafiscali dell'imposta, *Archivio finanziario*, Padova 1954, vol. IV, p. 233 à 241.  
— Situation de la fraude fiscale en Belgique, *Bulletin for international fiscal documentation*, vol 5, 1951, p. 11 à 34.  
— In dubio contra fiscum, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1952, p. 334.  
— La fraude à la loi en droit fiscal, *Recueil général de l'Enregistrement et du Notariat*, Bruxelles, mai 1959, n° 20079, p. 117 à 195.  
— La fraude légale, *Diritto e pratica tributaria*, vol. XXVI, 1955, n° 6.
- A. SEUBE. — Les conditions générales des contrats, *in études offertes à A. JAUFFRET*.
- J. SCHMIDT. — Les choix fiscaux des contribuables, *D.* 1974, p. 30.
- R. SCHNERB. — Quelques observations sur l'impôt en France dans la première moitié du XIX<sup>me</sup> siècle, *in hommage à Lucien Febvre*, Paris, Armand Colin, 1953, p. 311 à 317.
- L. SPEZ. — La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires, *R.S.F.*, 1966, p. 361.
- D. SIDJANSKI. — Political decision making processes, *Studies in national comparative and international politics*, Amsterdam, London, New York, Elsevier, 1973.
- M.R. SIMONNET. — Les incitations fiscales et le plan, *R.S.F.*, 1968, p. 89.
- P.M. SOAREZ-MARTINEZ. — La obligacion de impuesto : concepto y encuadramiento juridico, *Revista de derecho financiero y de hacienda publica*, 1958, p. 375 à 410.
- STEUER REVUE. — Le traité du marché commun et ses aspects fiscaux, 1959, p. 97.  
— Die steuerzahler in Westdeuchland, 1965, p. 25.  
— Les commissions royales d'enquête sur la fiscalité au Canada, 1965, p. 283.  
— La fraude et l'évasion fiscale sur le plan international, 1965, p. 332.  
— Paradis fiscal, 1967, p. 302.  
— La fiscalité aux Bermudes, 1966, p. 407.
- L. STOLERU. — Taxer l'inflation, « *Le Monde* », 5 et 6 juillet 1974.

- E. N. SULEIMAN. — L'administration et le député en France, R.F.S., 1973, p. 729.
- S. SURREY. — Les encouragements fiscaux aux investissements, C.D.F.I., 1976, vol. 61 a, p. 65 et suivantes.
- TIMSITT. — Les contrats fiscaux, D. 1964, Chr. XVIII, p. 115.
- G. TIXIER. — Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale, R.S.F., 1958, p. 112.  
— Les problèmes fiscaux de caractère national et surtout international que posent les fusions d'entreprises, Congrès de Bruxelles I.F.A. in *Cahiers de droit fiscal international*, 1970.
- M. TORREL. — La taxe conjoncturelle, R.S.F., 1975, p. 231.
- M. TOURDIAS. — Les circulaires fiscales, J.C.P., 1961, édition C.I., n° 68.397.
- L. TROTABAS. — Les rapports du droit fiscal et du droit privé, D. 1927, p. 9.  
— Appréciation de la légalité des actes administratifs, Recueil des questions fiscales, 1928, p. 92.  
— Les questions préjudicielles dans le contentieux fiscal en droit français, *Mélanges Sugiyama*.  
— Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales, *Mélanges Géný*, 1935, t. 3, p. 101 à 110.  
— La nouvelle organisation du contentieux de l'impôt direct en France, *Archivio finanziario*, 1949.  
— La législation fiscale française, 1949-1951, Bulletin for international fiscal documentation, 1951, p. 231 à 239.  
— L'évolution de la fiscalité, in *évolution du droit public*, études offertes à Achille Mestre, 1956, p. 513.  
— La notion fiscale des bénéfices imposables, Congrès de Rome de l'I.F.A., 1948, in *Cahiers de droit fiscal international*.  
— Essayo de limitacion del derecho fiscal a traves de la distincion entre derecho publico y derecho privado, *Revista de derecho financiero y hacienda publica*, mars 1954, p. 7 à 19.  
— Essai sur le droit fiscal, R.S.L.F., 1928.  
— Contentieux fiscal et juridiction administrative, *Mélanges Négulesco*, Bucarest 1935, p. 783 à 792.  
— La nature juridique du contentieux fiscal français, *Mélanges M. Hauriou*, 1929, p. 711 à 762.
- A. VERNHOLES. — La fraude fiscale dans l'hôtellerie, « *Le Monde* », 8 janvier 1971, p. 1 à 25.
- R. VILLERS. — Fiscalité et économie en France au XX<sup>m</sup>e siècle, R.S.F., 1969, p. 553 à 572.
- H. DE VIRIEU. — La révision du statut fiscal des exploitants agricoles, « *Le Monde* », 23 octobre 1968.
- M. WALINE. — Nature juridique des pénalités fiscales, R.S.L.F., 1949, p. 14.
- G. WATRIN. — Forces centrifuges dans le droit contemporain, *Mélanges L. Trotabas*, p. 479 à 509.

#### IV. — PRINCIPALES NOTES ET CONCLUSIONS CONSULTEES

- F. BOUYSSOU. — Note sous C.E., 11 mai 1973, D.F. 1973, n° 45-46, p. 7 à 9.
- CABANES. — Conclusions, C.E. 7 février 1975, D.F. 1975, n° 13, p. 318.
- DELMAS MARSALET. — C.E. 3 mars 1971, D.E. 1972, n° 9, comm. 308.

- C.E. 3 novembre 1972, D.F. 1973, n° 30, comm. 1126.
- C.E. 11 avril 1973, D.F. 1974, n° 22-23, comm. 690.
- C.E. 4 mai 1973, D.F. 1974, n° 22-23, comm. 699.
- Conclusions, C.E. 16 janvier 1974, D.F. 1975, n° 3, p. 83-84.
- Conclusions, C.E. 19 mai 1972, D.F. 1973, n° 20, comm. 736.
- Conclusions, C.E. 3 novembre 1972, D.F. n° 43, comm. 1478.
- M. DURUPTY. — Note sous le C.E. 22 février 1974 : Le principe d'égalité devant l'impôt et ses conditions d'application, D. 1974, p. 520 à 523.
- M. FABRE. — Conclusions, C.E. 14 mai 1975, D.F. 1975, n° 26, comm. 878.
- Conclusions C.E. 7 mars 1975, D.F. n° 23, p. 535-540.
- Conclusions, C.E. 27 novembre 1974, D.F. 1975, n° 3, p. 73-74.
- B. MARTIN-LAPRADE. — Notions de cause juridique, recevabilité des pourvois, Observations sous C.E. 14 juin, 12 juillet, 8 novembre et 11 décembre 1974, R.J.F. 1975, n° 1, p. 9 à 11.
- La modification de la base légale de l'impôt par le juge administratif, Commentaire sous C.E. 21 mars 1975, n° 5, p. 166-167.
- M<sup>me</sup> LATOURNERIE. — Conclusions, C.E. 16 octobre 1974, D.F. 1975, n° 5, p. 124-125.
- Conclusions, C.E. 4 novembre 1974, D.F. 1975, n° 14-15, p. 348 à 350.
- Conclusions, 11 décembre 1974, D.F. 1975, n° 16, p. 383-384.
- Conclusions, C.E. 27 juin 1975, Assemblée, R.J.F. 1975, n° 9, p. 270 à 274.
- Conclusions, C.E. 10 avril 1974, D.F. 1974, n° 24, comm. 737.
- Conclusions, C.E. 3 juillet 1974, D.F. 10 mars 1975, n° 10, p. 270-271.
- J.-C. MAITROT. — Note sous C.E., 14 novembre 1973, Professions libérales et activités commerciales, distinction, D.F. 1974, n° 24, comm. 727.
- M. MANDELKERN. — Conclusions, C.E. 12 décembre 1973, D.F. 1974, n° 26, p. 7 à 9.
- Conclusions, C.E. 11 mai 1973, D.F. 1973, n° 29, comm. 1103.
- Conclusions, C.E. 28 février 1973, D.F. 1973, n° 30, comm. 1132.
- Conclusions, C.E. 12 juin 1974, D.F. 1975, n° 7, p. 169-170.
- Conclusions, C.E. 18 juillet 1973, D.F. 1973, n° 48, comm. 1663.
- Conclusions, C.E. 17 octobre 1973, D.F. 1974, n° 21, comm. 627.
- Conclusions, C.E. 17 octobre 1973, D.F. 1974, n° 21, comm. 650.
- L. MEHL. — Conclusions, C.E. 7 mars 1973, D.F. 1973, n° 42, comm. 1431.
- Conclusions, C.E. 27 juin 1973, D.F. 1973, n° 47, comm. 1642.
- G. TIXIER et J.-M. ROBERT. — Note sous les arrêts C. cass. ch. criminelle, 8 juin, 3 juillet, 3 octobre 1974, D. 1972, p. 212-214.
- G. TIXIER. — Portée de l'art. 1966 § 4 du C.G.I. instituant une prescription spéciale. Le centre des intérêts, critère de la résidence en France au sens de l'art. 164 al. 1 C.G.I., Note sous C.E. 24 octobre 1973, D. 1974, p. 444.
- Le délit de l'art. 1741 C.G.I. et l'omission de déclaration, Note sous T.G.I. d'Orléans, 4 février 1974, D. 1974, p. 170.
- A. TOUFFAIT. — Conclusions sur Administration des douanes, contre société Jacques Vabre et société J. Weigel et cie, Cass. ch. mixte, 24 mai 1975, G.P. 1975, n° 194 à 196.

## V. — PRINCIPAUX RAPPORTS ET ETUDES CONSULTES

- M.B. CAROLL. — La prévention de la double imposition internationale et de l'évasion fiscale, Vingt ans de progrès sous les auspices de la S.D.N., publication de la S.D.N. F/fiscal/III, 1939.
- Chambre de commerce internationale. — Rapports biennaux, Résolution sur la double imposition, Documents N.U./E.2/126, 8 juin 1946.
- Colloque de Grenoble sur les Tribunaux administratifs, 1974. — P. Lamarque, La contribution des tribunaux administratifs à l'élaboration de la jurisprudence dans le contentieux fiscal.
- Commission d'études économiques, fiscales et administratives du Syndicat national des cadres des contributions directes et du cadastre. — Analyse et discussion du rapport général de la commission de réforme fiscale instituée par le décret du 7 avril 1952.  
— La réforme fiscale en 1956 : Analyse et commentaires des rapports présentés devant la sous-commission d'enquête sur le régime fiscal.
- Commission d'étude fiscale prévue par l'article 2 de la loi de finances pour 1961. — Rapport général, Imprimerie Nationale, 1961.
- Commission d'étude de la patente. — Rapport septembre 1970.
- Conseil des impôts. — Rapport sur l'imposition des revenus déclarés par les tiers, J.O. Doc. administratifs, n° 16 du 23 juin 1972.  
— Rapport du Président de la République, J.O. Doc. administratifs, n° 20 du 3 août 1972.  
— Rapport au Président de la République, J.O. Doc. administratifs, 6 août 1974, n° 69.  
— Rapport du Président de la République, J.O. Doc. administratifs, juillet 1977, n° 5041.
- E. DEGAS (Affaire). — Réquisitoire définitif de renvoi devant le tribunal correctionnel de Paris par M. Guay, 4 mai 1973, 178 pages.
- I. HAMEL. — Rapport sur les crédits du ministère de l'Economie et des Finances, projet de loi de finances pour 1975, J.O. Doc. A.N. 11 octobre 1974, n° 1230, Annexes n° 13.
- Institut d'aménagement et d'urbanisme de la région d'Ile-de-France. — Richesse et pression fiscale dans les communes de la région d'Ile-de-France en 1977, Paris 1979.
- Journées Libanaises de l'Association Henri-Capitant, 1974. — Rapport général par P.M. Gaudemet : le secret en matière fiscale.  
— Le secret fiscal au Canada.  
— Le secret en droit fiscal belge, Rapport du Pr. L. Claeys Bouuaert.
- Journées d'études de Strasbourg sur « les communautés européennes et les finances publiques françaises », 11-12 octobre 1974, in *Annales de la faculté de droit de Strasbourg*, tome 27, L.G.D.J., Paris 1975. — P. Amselek : les communautés européennes et les institutions budgétaires françaises.  
— P. Lalumière : les communautés européennes et les institutions fiscales françaises.  
— J. Duquesne : les communautés européennes et les institutions douanières françaises.
- L'entreprise contribuable. — Colloque « Entreprise - Administration », août 1971, p. 127 à 244 du rapport sur « Les formalités administratives liées à l'emploi, la fiscalité, la statistique ».
- L'entreprise face à la T.V.A. — Séminaire organisé par la faculté de droit de Liège, 13-15 novembre 1969, Rapport de J. van Houtte, I. Claeys Bouuaert, G. Egret, etc.



F.M.I. — La réforme fiscale au Maroc, 1979.

Médiateur. — Rapport annuel 1974, La Documentation française, p. 152 à 176, pour la fiscalité.

O.N.U. — Conventions fiscales entre pays développés et pays en voie de développement, rapport du groupe spécial d'experts au sein du Conseil Economique et Social, 1969 à 1977.

J. SCHVARTZ. — Rapport fait au nom de la commission d'enquête parlementaire sur les conditions commerciales, financières et fiscales, dans lesquelles les sociétés pétrolières opérant en France, approvisionnent le marché français et y assurent la distribution des différents produits pétroliers, et sur leurs rapports avec l'Etat, J.O. Doc. parlementaires A.N. 1974, n° 1280, 3 tomes.  
— Rapport présenté au nom de la commission de la production et des échanges sur le projet de loi de finances pour 1976 (fiscalité pétrolière), J.O. Doc. Ass. Nat. 10 octobre 1975, n° 1921.

Société des Nations. — Double imposition et évasion fiscale : rapport et résolutions, F. 212, 1925, C. 216 M. 85, 1927.

— Rapport en matière de double imposition et d'évasion fiscale, modèle de conventions tendant à éviter la double imposition, C. 562 ; M. 178, 1928.

— L'imposition des entreprises étrangères et nationales, 5 volumes publiés sous la direction de M. B. Carroll, 1932.

Troisième conférence de Réhovoth. — Les problèmes fiscaux et monétaires dans les pays en voie de développement, Dunod, Paris 1967.

## VI. — PRINCIPAUX RECUEILS, REPERTOIRES, REVUES

### ET DOCUMENTS UTILISES

Actualité juridique de droit administratif et propriété immobilière.

Annuaire général du ministère de l'Economie et des Finances, 1972.

Bulletin administratif des assurances (*trimestriel*).

Bulletin de l'Assemblée Nationale.

Bulletin des commissions de l'Assemblée Nationale.

Bulletin des Contributions Directes et des taxes sur le chiffre d'affaires (*devenu la Revue de jurisprudence fiscale en 1975*).

Bulletin for international fiscal documentation.

Bulletin officiel des douanes.

Bulletin officiel de la direction générale des impôts (*dépouillés de 1970 à 1974 inclus*).

Les Cahiers de droit fiscal international (*publication des rapports du congrès annuel de l'International Fiscal Association*).

Les Cahiers fiscaux européens.

Droit fiscal.

Droit social.

Etudes et documents du Conseil d'Etat.

Feuilles de documentation pratique Francis Lefebvre.

Finances Publiques - Public Finance, Revue trimestrielle internationale.

Gazette du Palais.

Journal Officiel du Conseil économique et social.

Journal Officiel, débats parlementaires, Assemblée Nationale.

Journal Officiel, débats parlementaires, Sénat.

Journal Officiel, documents Assemblée Nationale.

- Journal Officiel, documents Sénat.  
Journal Officiel, documents administratifs.  
Journal Officiel, lois et décrets.  
Jurisclasseur de droit fiscal.  
Jurisclasseur droit international, fascicule 300 et suivants, sur le droit fiscal international.  
Jurisclasseur périodique, Semaine juridique.  
Jurisclasseur périodique, édition commerce et industrie.  
Lamy fiscal, 2 tomes, Paris 1974.  
Le Moci : Moniteur du commerce international (*hebdomadaire*).  
Notes et communiqués du service de l'information du ministère de l'Economie et des Finances, puis du ministère du Budget.  
Problèmes économiques (*hebdomadaire*), la Documentation française.  
Recueil Dalloz (*hebdomadaire*).  
Recueil Dalloz, périodique.  
Recueil Dalloz-Sirey.  
Recueil Lebon des décisions du Conseil d'Etat du Tribunal des conflits et des tribunaux administratifs.  
Recueil Sirey.  
Recueil pratique du droit des affaires dans les pays du marché commun : éditions Jupiter, 1974, tome V, les régimes fiscaux, 2 volumes.  
Renseignements statistiques relatifs aux impôts directs et taxes assimilés (*annuel*).  
Répertoire de droit administratif L. Bequet : tome 17 et 18, 1900 et 1901.  
Revue administrative.  
Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica.  
Rivista de diritto finanziario e scienza delle finanze.  
Revue de la douane.  
Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger.  
Revue comptable de Suisse Romande (Lausanne).  
Revue de la direction générale des impôts.  
Revue Economique et Sociale.  
Revue de l'Enregistrement et des Impôts.  
Revue française de Science Politique.  
Revue de Jurisprudence Fiscale Francis Lefebvre (*Ancien Bulletin des Contributions Directes et des taxes sur le chiffre d'affaires, première année d'édition 1975*).  
Revue Pratique de Droit Administratif.  
Revue de Science Financière (*Ancienne Revue de Science et Législation Financière*).  
Statistiques et Etudes Financières (*mensuel*).  
Steuer Revue - Revue Fiscale (*dépouillée de 1959 à 1974*).

## LISTE DES ABREVIATIONS

- A.F.D.I. : Annuaire Français de Droit International.  
A.J.D.A. : Actualité Juridique Droit Administratif.  
A.J.D.I. : Actualité Juridique Droit Immobilier.  
A.P.C.A. : Assemblée Permanente des Chambres d'Agriculture.  
A.P.C.C.I. : Assemblée Permanente des Chambres de Commerce et d'Industrie.  
A.P.C.M. : Assemblée Permanente des Chambres de Métiers.  
A.O. : Abgabenordnung ou loi générale d'impôt.  
Archives Chef du Service : Archives du chef du Service de la législation fiscale du ministère du Budget.  
« Archives 3 D » : Archives 1967 à 1969 du bureau T.V.A. du Service de la législation fiscale des impôts.  
Art. : Article.  
B.C.D. : Bulletin des Contributions Directes et des Taxes sur le Chiffre d'affaires (ancien Dupont devenu Revue de Jurisprudence Fiscale en 1975).  
B.I.A.C. : Business and Industry Advisory Committee.  
B.I.C. : Bénéfices Industriels et Commerciaux.  
B.I.F.D. : Bulletin for International Fiscal Documentation.  
B.I.I.A.P. : Bulletin de l'Institut International d'Administration Publique.  
B.N.C. : Bénéfices Non Commerciaux.  
Bull. Ass. Nat. : Bulletin de l'Assemblée Nationale.  
Bull. Comm. : Bulletin des Commissions de l'Assemblée Nationale.  
B.O.D.G.I. : Bulletin Officiel de la Direction Générale des Impôts.  
B.O.E.D. : Bulletin Officiel de l'Enregistrement et du Domaine.  
Cass. Civ. : Cour de Cassation, Chambre civile.  
Cass. Comm. : Cour de Cassation, Chambre commerciale.  
C. Cas. : Cour de cassation.  
Cons. Const. : Conseil Constitutionnel.  
C.D.F.I. : Cahiers de Droit Fiscal International (Studies on International Fiscal Law), regroupant les rapports au congrès annuel de l'I.F.A.  
C.E. : Conseil d'Etat.  
C.E.E. : Communauté Economique Européenne.  
C.F.A.F. : Confédération de l'Artisanat Français.  
C.F.C.A. : Confédération Française de la Coopération Agricole.  
C.G.I. : Code Général des Impôts.  
C.G.P.E.M. : Confédération Générale des Petites et Moyennes Entreprises.

- Ch. : Chemise regroupant dans les archives de la Direction Générale des Impôts certains documents et comportant souvent une indication chronologique du type : « 10 août 1967 » par exemple.
- C.I.D. - U.N.A.T.I. : Comité d'Information et de Défense, Union Nationale des Travailleurs Indépendants.
- C.I.J. : Cour Internationale de Justice.
- C.J.C.E. : Cour de Justice des Communautés Européennes.
- C.N.A.M. : Confédération Nationale de l'Artisanat et des Métiers.
- C.N.C. : Conseil National du Commerce.
- C.N.C.A. : Caisse Nationale de Crédit Agricole.
- C.N.J.A. : Conseil National des Jeunes Agriculteurs.
- C.N.M.A.C.C.A. : Confédération Nationale de la Mutualité Agricole, de la Coopération et du Crédit Agricole.
- C.N.P.F. : Conseil National du Patronat Français.
- Comm. : Commentaires.
- C.P.J.I. : Cour Permanente de Justice Internationale.
- D.F. : Revue de Droit Fiscal.
- D.G.I. : Direction Générale des Impôts.
- D.H. : Dalloz Hebdomadaire.
- D.P. : Dalloz Périodique.
- D.S. : Dalloz - Sirey.
- Dr. Soc. : Droit Social.
- E.D.C.E. : Etudes et Documents du Conseil d'Etat.
- F.E. : Fiscalité des Entreprises.
- F.I. : Fiscalité Immobilière.
- F.N.S.E.A. : Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles.
- F.N.S.I.A. : Fédération Nationale des Syndicats des Industries de l'Alimentation.
- F.P. : Fiscalité des Personnes.
- G.P. : Gazette du Palais.
- I.F.A. : International Fiscal Association.
- I.R. : Impôt sur le Revenu.
- I.S. : Impôt sur les Sociétés.
- J.C.P. : JurisClasseur Périodique, Semaine Juridique.
- J.C.P.-C.I. : JurisClasseur Périodique, Commerce et Industrie.
- J.O. : Journal Officiel.
- J.O.C.E. : Journal Officiel des Communautés Européennes.
- J.O.C.E.S. : Journal Officiel du Conseil Economique et Social.
- J.O. Déb. Ass. Nat. : Journal Officiel des Débats de l'Assemblée Nationale.
- J.O. Déb. Sénat : Journal Officiel des Débats du Sénat.
- J.O. Doc. Adm. : Journal Officiel Documents Administratifs.
- J.O. Doc. Ass. : Journal Officiel des Documents de l'Assemblée Nationale.
- J.O. Doc. Sénat : Journal Officiel des Documents du Sénat.
- M.O.C.I. : Moniteur du Commerce International.
- op. cit. : Ouvrage cité.
- O.C.D.E. : Organisation de Coopération et de Développement Economique.
- O.N.U. : Organisation des Nations Unies.
- p. : page.
- Rev. Ad. : Revue Administrative.



- R.C. : Revue Comptable de Suisse Romande, Lausanne.  
 R.C.A.D.I. : Recueil des Cours de l'Académie de Droit International.  
 Rev. D.G.I. : Revue de la Direction Générale des Impôts.  
 R.D.P. : Revue de Droit Public.  
 Rec. Leb. : Recueil Lebon des arrêts du Conseil d'Etat.  
 R.G.D.I.P. : Revue Générale du Droit International Public.  
 R.J.F. : Revue de Jurisprudence Fiscale (ancien B.C.D. ou Dupont).  
 R.J.P.E.M. : Revue Juridique, Politique et Economique du Maroc.  
 R.E.I. : Revue de l'Enregistrement et des Impôts.  
 R.F.S.P. : Revue Française de Science Politique.  
 R.M. : Réponse Ministérielle.  
 R.O. : Recueil Officiel des arrêts du Conseil d'Etat en matière d'impôts indirects.  
 R.P.D.A. : Revue Pratique de Droit Administratif.  
 R.S.F. : Revue de Science Financière.  
 R.S.L.F. : Revue de Science et de Législation Financière.  
 R.T.C.D. : Revue Trimestrielle du Droit Commercial.  
 R.T.D.E. : Revue Trimestrielle de Droit Européen.  
 S. : Recueil Sirey.  
 S.D.N. : Société Des Nations.  
 S.E.P.E.O. : Syndicats d'Etudes Pour l'Extrême-Orient.  
 S.E.F. : Statistiques et Etudes Financières.  
 S.G.M.A.A.S.F. : Syndicat Général des Maisons d'Alimentation et d'Approvisionnement à Succursales de France.  
 Sgtz : Steueranpassungsgesetz ou la loi de l'établissement de l'impôt du 16 octobre 1934, en vigueur en République Fédérale d'Allemagne.  
 S.R. : Steuer Revue ou Revue Fiscale, éditée en Suisse.  
 T.A. : Tribunaux Administratifs.  
 T.C. : Tribunal des Conflits.  
 T.C.A. : Taxes sur le Chiffre d'Affaires.  
 T.V.A. : Taxe sur la Valeur Ajoutée.  
 U.N.I.A. : Union Nationale des Industries Agricoles.  
 U.N.I.C.E. : Union des Industries de la Communauté Européenne.  
 Vol. : Volume.



## INDEX AUTEURS

*(Les chiffres renvoient aux paragraphes)*

- J. ALAUX : 85, 153, 154, 170, 352, 358, 359, 371.  
Ch. ALLIES : 167, 245.  
E. ALLIX : 1, 11 13, 54.  
A. AMIAUD : 93.  
P. AMSELECK : 19, 115, 124, 320, 323, 331.  
M. ANCEL : 143.  
G. ANTOINE : 354.  
G. ARDANT : 17, 24, 347, 358.  
ARISTOTE : 170.  
J. ATTALI : 16.  
C. ATKINSON : 347.  
J.M. AUBY : 141, 181.  
V. AURIOL : 154, 158.  
P. AVRIL : 117.  
H. AYADI : 327, 332.  
J. BARALE : 125.  
R.J. BARBER : 80.  
R. BARRE : 161.  
A. BARRERE : 8, 99, 339.  
J. BASDEVANT : 122.  
A. BASLE : 45.  
BASTIAT : 11.  
J. BASTID : 127.  
M. BAYOU : 169 bis.  
M. BAZEX : 85.  
BEAUMANOIR : 99, 312.  
M. BEDJAoui : 320.  
P. BELTRAME : 329.  
J. BENAZET : 49.  
M. BENTAHIR : 79, 331.  
R.C. BERAUD : 70.  
M. BERGE : 329.  
G. BERLIA : 127.  
A. BERLIRI : 1, 5 46, 121, 126, 130, 131, 309, 339, 340.  
F. BENOLIEL : 121.  
Ph. BERN : 141, 143, 148, 150, 151.  
M. BERNOUSSI : 332, 348.  
C.J. BERR : 121, 337.  
M. BILGER : 72.  
F.W. BILLE : 103.  
M. BLANCHE : 148.  
F. BLOCH-LAINE : 99, 166.  
R. BLONDELLE : 179.  
C. BLUMANN : 131, 151.  
M. BLONDEL : 245.  
E. BLUMENSTEIN : 5.  
J. BODIN : 95, 103, 111, 338.  
J.L. BONNEFOY : 17.  
P. BONASSIE : 337.  
H. BOUBAKEUR : 329.  
M. BOUCARD : 13.  
M. BOUCHON : 77, 173, 288.  
R. BOULIN : 263.  
A. BOULLOCHE : 144.  
J. BOULOUIS : 333.  
L. BOURGEOIS : 12 13, 310.  
F. BOUYSSOU : 130, 134.  
B. BRACHET : 112, 113, 124, 129, 144.  
G. BRAIBANT : 147.  
Chr. DE BRIE : 8, 26, 44, 47, 133, 304, 333, 359.  
H. BROCHIER : 339, 345.  
A. BROUILLET : 116, 194 bis.  
P. BROUSSE : 171.  
O. BUHLER : 1, 152.  
A. BURCKEL : 172, 339.  
G. BURDEAU : 112, 368 369.  
L. CABRAL NOGUEIRA : 347.  
Ch. CADOUX : 3, 19, 115, 352.  
G. de CAFFARELLI : 161, 179, 240, 258, 262, 268.  
Ph. CAHIER : 68, 321, 341.  
J. CAILLAUX : 34, 44, 51, 317.  
R. CALVO ORTEGA : 126.  
R. CAPITANT : 15.

- F. CARCELLE et G. MAS : 112.  
 L. CARTOU : 322.  
 L.R. CASADO HIDALGO : 9, 330.  
 J.P. CASIMIR : 34, 125.  
 B. CASTAGNEDE : 93, 100, 124, 141, 143, 145, 147.  
 C. CASS : 148.  
 H. CASSAN : 354.  
 F. CEYRAC : 158, 159.  
 J. CHABAN-DELMAS : 159.  
 M. CHAMPION : 348.  
 A. CHAPPERT : 16, 93.  
 R.E. CHARLIER : 116, 123, 124, 126, 131, 154, 362.  
 A. CHARNY : 369.  
 P. CHARPENTIER : 133, 333, 359.  
 G. CHARRIER : 171.  
 J. CHASTENET : 164.  
 M. CHAVANON : 155.  
 R.J. CHELLIAL : 329.  
 G. CHEVALIER : 81.  
 J. CHIRAC : 159.  
 M. CHRETIEN : 31, 103, 121, 126, 134, 141, 143, 145, 146, 147, 148, 152, 157, 311, 320, 334, 337.  
 A.D. CIANNINI : 46.  
 D. CIOBANU : 319.  
 A. CLAISSE : 79.  
 H. CLAUDE : 82.  
 F.L. CLOSON et J. FILIPPI : 161, 162.  
 COCATRE-ZILGIEN : 122.  
 A. COLLIN : 119, 154.  
 M. COMBE : 171, 195.  
 G. COQUEREAU : 81.  
 A. CORTINA : 69.  
 J.P. COT : 72.  
 J.M. COTTERET : 19, 112, 113, 116, 119, 123.  
 M. COTTON : 244, 247, 272, 274.  
 P. COURTOIS : 167.  
 M. COZIAN : 69, 71, 135, 139, 147.  
 M. CROZIER : 15.  
 R. DAHL : 119, 226, 228.  
 G. DALIMIER : 121, 122, 123, 157, 304, 311.  
 P. DAMERVALLE : 5.  
 M. DEBATISSE : 161, 179, 202.  
 Ch. DEBBASCH : 14, 15, 82, 92, 99, 127, 306.  
 M. DEBRE : 123, 161, 247, 252, 263, 271.  
 Ch. de GAULLE : 133.  
 G. DEHOVE : 345.  
 T. DELAHAYE : 90.  
 L. DELBEZ : 153.  
 DELMAS-MARSALET : 31, 139, 147, 148 bis.  
 H. DELORME : 24, 28, 30.  
 G. DELORME : 95, 167, 221, 244, 274, 356.  
 P. DELVOLVE : 7, 67, 106, 107, 108, 120, 131, 135, 145, 146, 147, 150.  
 M. DEMONQUE : 15.  
 H. DENIS : 24.  
 Ph. DEROUIN : 335.  
 E.P. DERUEL : 2.  
 M. DESPAX : 64.  
 DIDEROT et D'ALEMBERT (Encyclopédie) : 1, 152, 166, 138, 338.  
 DORGERES : 361.  
 R. DRAGO : 17, 70, 132, 148.  
 G. DUBARRY : 176.  
 J. DUBERGE : 88, 347, 355.  
 L. DUBOIS : 143.  
 J. DUFOUR : 5.  
 L. DUGUIT : 352, 360, 370.  
 J. DUHAMEL : 252.  
 J.J. DUPEYROUX : 348.  
 G. DUPUY : 360, 361, 370.  
 P. DURAND : 112.  
 DURAND et VITU : 370.  
 M. DUVERGER : 27, 67, 195, 352, 371.  
 P. EBRARD : 127.  
 J.B. DUVERGIER : 42, 112.  
 G. EGRET : 30, 175, 197 bis, 200, 335, 356, 362.  
 J.Y. EICHENBERGER : 15.  
 L. EINAUDI : 69.  
 Ch. EISENMANN : 151, 370.  
 EISMEN : 7.  
 J. ELLUL : 153.  
 A. FANTON : 196, 209.  
 E. FAURE : 21, 117, 126, 159, 160, 187, 188, 245, 248, 263, 270, 298.  
 J. P. FERRIER : 17.  
 P. FLOTTE : 99.  
 J. FLOUR : 370.  
 P. FONTANEAU : 324.  
 E. FORES-ZAVALDA : 64, 102.  
 J.P. FOUCAULT : 81.  
 J.P. FOURCADE : 161, 169 bis.  
 J. FOYER : 72, 116, 172.  
 A.J. FRANCO : 1.  
 C. FRANCK : 144.  
 G. FRECHE : 72.  
 J.K. GALBRAITH : 21, 26.  
 G. GALLAIS-HAMONNO : 83.  
 A. GARRIGOU-LAGRANGE : 29, 31.  
 P.M. GAUDEMET : 48, 95, 103, 112, 310, 351.  
 Ch. de GAULLE : 133, 202.  
 A. GHELLAL : 108.  
 A.D. GIANNINI : 1, 124, 126, 130, 131, 132, 310, 340.  
 F. GENY : 113.  
 H. GEORGE : 116.  
 A. GERVAIS : 143.  
 G. GEST : 171, 310, 333, 348.  
 M. GEVAUDAN : 171.  
 GIDE : 13.  
 E. GIRAudeau : 347.  
 V. GISCARD d'ESTAING : 117, 118, 158, 161, 185, 248, 253, 258, 353.



- M. GLISTRUP : 358.  
 Th. GODEFROY : 356.  
 G. GOJAT : 322.  
 E. GOUNOT : 13.  
 M. GUIBAL : 181.  
 O. GUICHARD : 155, 165, 185.  
 J.L. GUIEZE : 99, 111, 112, 113, 124, 127, 128, 129, 142, 144.  
 M. GUILLAUMAT : 184.  
 R. GUILLIER : 152.  
 F. GUIZOT : 118.  
 J. GRAPIN : 185.  
 B. GRIZIOTTI : 103, 340, 349, 354.  
 J. GROSCLAUDE : 329.  
 E. HAMEL : 95, 162, 163, 167, 205.  
 A. HAMOUD : 79, 95, 348.  
 L. HAMON : 127, 144, 169 bis.  
 M. HARDY : 341.  
 HASSAN II : 15.  
 M. HAURIUO : 7, 8, 21, 97, 100, 101, 129, 156, 157, 352.  
 A. HAURIUO : 152.  
 HAUSMAN-JAMES : 83.  
 HEGEL : 17, 32.  
 S. HEILBRONNER : 148.  
 A. HOLLEAUX : 371.  
 M. HOUSSEL : 171.  
 F. HUGUET : 308, 353.  
 M. HUGUET : 221.  
 F. ICART : 144.  
 J. IMBERT : 360.  
 G. ISAAC : 113, 116, 152, 323.  
 F.C. JACOBS : 334.  
 B. JADAUD : 81.  
 H. JANNES : 173.  
 Ph. JANS : 80.  
 G. JEZE : 1, 5, 13, 32, 42, 49, 58, 118, 122, 359, 369.  
 M. JOBERT : 123.  
 Ch. JOSSELIN : 171.  
 J.L. JOURDREN : 15.  
 KAHN : 129 bis.  
 N. KALDOR : 325, 326.  
 KANT : 6, 361.  
 J.R. KAUFFMANN : 204.  
 H. KELSEN : 150, 153.  
 P. KERLAN : 69, 70, 121, 122, 123, 157, 230, 341.  
 M. Chr. KESSLER : 99.  
 D. KETCHEDJIAN : 64.  
 M. EL KTIRI : 345, 348.  
 G. de LACHARRIERE : 354.  
 B. LAFFARGUE : 356.  
 J. LAFFERRIERE : 9, 34, 43, 45, 369.  
 J. P. LAGAE : 330.  
 M. LAINE : 247.  
 C. LALUMIERE : 15.  
 P. LALUMIERE : 1, 8, 9, 15, 19, 20, 21, 22, 24, 94, 103, 118, 120, 129, 131, 144, 334, 345, 349, 356.  
 M. LANCELOT : 168.  
 A. LANCE : 358.  
 J. LANIEL : 126.  
 P. LAROQUE : 182.  
 C. LASRY : 131.  
 A. de LAUBADERE : 126, 145.  
 H. LAUFENBURGER : 339, 347, 356, 358, 371.  
 M. LAURE : 100, 161, 167, 306, 339, 347.  
 Cl. LAZARUS : 80.  
 Chr. LAVABRE : 335.  
 M. LAXAN : 210, 240, 262.  
 Ch. LEBEN : 80.  
 J. LECA : 103, 112, 115, 126, 139, 152, 161.  
 M. LEENHARDT : 154, 171, 217.  
 F. LEFEBVRE : 135, 139.  
 P. LEGENDRE : 307.  
 P. LEROY-BEAULIEU : 11, 24, 93, 328.  
 M. LESAGE : 121.  
 H. LESGUILLONS : 120.  
 P. LE VEY : 11.  
 M. LEWANDOWSKI : 72.  
 LIET-VEAUX : 99, 126, 152.  
 S.V. LINARES QUINTANA : 339.  
 LOCKE : 11.  
 M LONG : 157.  
 J. de LONGUEVILLE : 309.  
 Chr. LOUIT : 17.  
 P.L. LUCAS : 112.  
 F. LUCHAIRE : 122, 127, 128.  
 R. LUDWIG : 359.  
 J.P. LUKASZEWICZ : 64, 115, 131, 134, 148, 150, 151.  
 F. LUNLBERG : 305.  
 A MABILEAU : 112, 115, 116.  
 R. MACARD : 77.  
 MAC MILLAN : 124.  
 MANDELKERN : 149.  
 Ph. MANIN : 333.  
 MANZONI : 340.  
 P. MARCILHACY : 115, 117.  
 A. MARGAIRAZ : 167, 305.  
 Chr. MARGUET : 112.  
 A. MARIE : 126.  
 J.C. MARTINEZ : 4, 7, 13, 31, 88, 89, 132, 137, 148, 154, 164, 166, 167, 169 bis, 171, 319, 326, 327, 328, 329, 343, 344.  
 D. de LA MARTINIERE : 28, 34, 40, 41, 44, 76, 82, 103, 300, 310, 337, 342, 348, 355, 369.  
 J.C. MASCLLET : 169.  
 O. MASSON : 335.  
 M. MASSONIER : 221.  
 G. MATHIEU : 31, 45, 337.  
 A. MATHIOT : 116.  
 J. MAUGER : 65, 77.  
 H.J. MAZEAUD : 10, 12.  
 O. MAYER : 166, 310.  
 L. MEHL : 1, 9, 149 bis, 309, 345, 347, 356.

- P. MENDES-FRANCE : 126.  
 MENGUAL : 327.  
 J. MERAUD : 225.  
 J. MESPOULHES : 272.  
 R. MEYER : 64, 81.  
 J. MEYNAUD : 173, 199 bis, 361, 364, 366, 367.  
 W. MILLS : 99.  
 A. MINC : 95.  
 J. MINOT : 131.  
 J.-P. MICHAUD : 70.  
 J. V. MIQUEL : 329.  
 MIRABEAU : 11.  
 M. MONDARGENT : 121.  
 LE MONDE : 80, 324, 358, 359, 361.  
 J. MONNET : 4.  
 J.A. MONOD de FROIDVILLE : 93.  
 M. MONORY : 160.  
 MONTESQUIEU : 310.  
 M. G. MORANGE : 5, 124, 126, 130.  
 A MOREAU : 80, 141.  
 P. MOULIE : 67.  
 M. MOUNIER : 90.  
 J.P. MOULIN : 371.  
 MYRBACH-RHEINFELD : 5, 310.  
 J.P. NEGRIN : 147, 181.  
 NEUMARK : 93.  
 P. NGAOSYVATHN : 329, 345.  
 NGUYEN QUOC DINH : 122.  
 G. NIOUD : 359, 361.  
 A NIVAGGIOLI : 134.  
 S. NORA : 95.  
 D. NOUVELLET : 17.  
 ODOT : 143 bis.  
 N. OLLER : 64.  
 B. OPPETIT : 132.  
 M. ORTOLI : 185, 348.  
 F. OULES : 44, 325, 326, 346.  
 J.R. PALLAS : 99.  
 M PAILLET : 264.  
 J.L. PARODI : 117.  
 G. PETIT : 123.  
 Ch. PEYRET : 119.  
 J. PELLAT : 181, 317.  
 J. PELLEGRIN : 333.  
 R. PELLENC : 115.  
 J. PERCEBOIS : 345.  
 J.P. PERRIER : 17.  
 J. PEYRERA : 342.  
 L. PHILIP : 9, 122, 144.  
 J.J. PHILIPPE : 335.  
 A. PHILONENKA : 6.  
 PIE XII : 115.  
 A. PINAY : 298.  
 R. PINTO : 126.  
 A. PLANTEY : 320.  
 S. PLASSCHAERT : 80.  
 PLATON : 354, 362, 363, 369.  
 J. PLOQUIN : 50, 69.  
 R. POINCARE : 100, 170.  
 G. POMPIDOU : 254.  
 M. PONIATOWSKI : 82, 99, 168, 202.  
 W. POOL : 336.  
 J. POUDEVIGNE : 252.  
 P. POUJADE : 173, 361.  
 P. de LA PRADELLE : 143.  
 PROUDHON : 15.  
 P. PUYRAVEAU : 82.  
 QUESNAY : 24.  
 RAFFRAY : 335.  
 B. RAYMOND : 172.  
 Y. REGELSPERGER : 157, 358.  
 C.E. RENANT : 149 bis.  
 P.J. REMY : 99.  
 RENAHY : 145, 147.  
 G. RESSIER : 26.  
 P. REUTER : 322.  
 P.L. REYNAUD : 347.  
 M. RHOMAN : 326.  
 RICARDO : 24.  
 W. RICE SHARP : 124.  
 J.C. RICCI : 101.  
 G. RIPERT : 64, 65, 126, 153, 369, 371.  
 C. RIST : 13.  
 J. RIVERO : 113, 123, 131, 152.  
 M. ROCARD : 209.  
 M. ROBERT : 164.  
 J.M. ROBERT : 361.  
 ROLLAND et EYGOUT : 92.  
 J. ROMAINS : 183, 202.  
 C. ROSIER : 88, 148, 152, 361, 369.  
 A. ROSSI : 159.  
 P. ROUBIER : 153, 309.  
 G. ROUJOU de BAUBEE : 370.  
 Ch. ROUSSEAU : 122, 143 bis, 311, 325, 338.  
 J.J. ROUSSEAU : 157, 348, 369.  
 Ph. ROUVILLOIS : 161, 162, 244, 305, 347.  
 J. ROYER : 119, 160, 161.  
 D. RUZIE : 323.  
 L. SAIDJ : 122.  
 R. SAINT ALARY : 64.  
 SAINT-EXUPERY : 299.  
 SAINT-JUST : 99.  
 SAINT-MATTHIEU : 166.  
 SAINZ DE BUJANDA : 5, 151, 309.  
 SAINT-THOMAS D'AQUIN : 360.  
 A. SAINT-GIRONS : 352.  
 SALEILLES : 13.  
 A. SAMPSON : 82.  
 M. SAUVAGE : 80.  
 A. SAUVY : 182.  
 SAVATIER : 113, 152.  
 G. SCAILTEUR : 1, 11, 32, 369.  
 G. SCELE : 122, 153, 157.  
 G.W. SCHMELTZ : 139, 141, 148, 151, 305.  
 G. SCHMOLDERS : 77.  
 D. SCHOENBRUN : 182.  
 R. SCHRANIL : 5.

- P. SCHULTZ : 112, 115, 118, 123, 124, 126, 134, 135, 148, 151, 152.  
M. SCHVARTZ : 115, 184, 185, 304.  
R. SEDILLOT : 111, 112, 320, 358.  
P. SELIGMAN : 34.  
J. SERISE : 158.  
SEURIN : 161.  
L. SFEZ : 129.  
D. SIDJANSKI : 364.  
J. SIMON : 198.  
J. SIWECK-POUYDESSEAU : 17.  
P. SOARES MARTINEZ : 1, 32, 103, 309, 310, 311, 338, 341.  
A. SMITH : 11, 152.  
E.N. SULEIMAN : 99.  
« SONGE DU VERGER » : 103, 310, 338.  
J. SPINDLER : 345.  
A. STIRMER : 13.  
L. STOLERU : 45.  
F. SUDRE : 122.  
P. SUDREAU : 15.  
E.N. SULEIMAN : 161, 166, 167.  
J. SURR : 337.  
R. SZAWLOWSKI : 318.  
P. TABATONI : 339.  
M<sup>me</sup> TALLINEAU : 135.  
P.H. TEITGEN : 1, 103.  
R. TELLER : 327, 339.  
M<sup>me</sup> TATCHER : 323.  
A. THIERS : 117.  
Y. THOMAS : 103, 339, 352, 353, 357, 362.  
THUILLIER : 150.  
A. TIMBART : 176, 231, 233.  
G. TIXIER : 105, 310, 345.  
M. TORRE : 159.  
M. TOURDIAS : 119, 131, 142 bis, 147, 150.  
J. TOUSCOZ : 127.  
H. TREMEAU : 121.  
L. TROTABAS : 1, 7, 23, 24, 32, 33, 40, 53, 67, 101, 103, 104, 112, 121, 124, 126, 310, 369.  
D. TRUCHET : 156.  
P. URI : 210.  
R. VALDES COSTA : 330.  
M. VALLON : 194 bis.  
J. VAN HOUTTE : 1, 126.  
M. VASSEUR : 17.  
M. VAUCLAIR : 169 bis.  
Ch. de VAUGELAS : 187.  
G. VEDEL : 113, 141, 194 bis, 309, 368, 369.  
R. VERLAQUE : 338, 348.  
R. VICTOR PILHES : 80.  
E. VIGNES : 51, 54, 56, 57, 58, 59.  
M. VILLELE : 91.  
M. VILLEY : 151, 354.  
M. VOISIN : 171, 196.  
VOLTAIRE : 28.  
M. WALINE : 124, 129, 369.  
Y. WEBER : 17.  
C. WIENER : 131.  
M. WILSON : 323.  
J. WOLFF : 10.  
M. WURLOD : 64, 152.  
E.F. ZAVALA : 1, 7, 103.  
E. ZOLA : 117.

## INDEX MATIERES

(Les chiffres renvoient aux paragraphes)

- Abgabenordnung : 330.  
 Abus de Droit fiscal : 340.  
 Administration fiscale :  
 — *Accroissement de la dimension de*— : 93.  
 — *Accroissement des compétences fiscales de*— : 21, 23.  
 — *Activité normative de l'*— : 112 et s.  
 — *Allié administratif* : 245.  
 — *Américaine* : 95.  
 — *Arbitre de la fiscalité* : 99.  
 — *Archives de*— : 227, 228.  
 — *Compétence liée de*— : 23, 97, 107.  
 — *du XIX<sup>me</sup> siècle* : 98.  
 — *du XX<sup>me</sup> siècle* : 99.  
 — *Contrôle de*— : 140 et s.  
 — *Démembrement de l'*— : 79, 314 et s.  
 — *Evolution de l'*— : 21, 91 et s.  
 — *Fonction de l'*— : 98 et s.  
 — *Irakienne* : 95.  
 — *Marocaine* : 95.  
 — *Mutation des fonctions de l'*— : 97.  
 — *Pouvoir discrétionnaire de l'*— : 94, 101.  
 Agriculteurs  
 — *et T.V.A.* : 238 et s., 261 et s.  
 Allemagne : 346.  
 Allemagne fédérale : 337.  
 Allergie fiscale : 355.  
 Alliés administratifs : 128 et s., 245 et s.  
 Amendement Vallon : 194 bis.  
 A.P.C.M. : 181.  
 Appréciation de la légalité : 141 et s.  
 Arbitrage : 100 et s.  
 Argentine : 330.  
 Armistice fiscal : 357.  
 Arrêtés :  
 — *Elaboration contradictoire des*— : 276 et s.  
 — *Sur bons de remis* : 277.  
 Article 1649 quinquies E : 132 et s., 148 et s.  
 Assiette (Evolution) : 33 et s.  
 Assistance fiscale : 89.  
 Assistance internationale : 337.  
 Autriche : 326.  
 Avoir fiscal : 115, 192, 209, 336, 357.  
 Bagaudes : 358.  
 Belgique : 336.  
 Bénéfices :  
 — *Consolidé* : 81, 115, 164, 184.  
 — *Imposition* : 336.  
 — *Mondial* : 26, 115, 192.  
 — *Agricoles* : 193, 269, 278.  
 Bilans :  
 — *Consolidation du*— : 81.  
 — *Réévaluation des*— : 161.  
 — *Sincérité des*— : 93.  
 — *Théorie du*— : 31, 126.  
 B.O.D.G.I. : 138.  
 Bolivie : 330.  
 Bons de remis : 277.  
 Bouilleurs de crus : 127, 169, 358, 369.  
 Brésil : 326.  
 Butoirs : 335 et s.  
 — *Administratifs* : 344.  
 — *Dans la T.V.A.* : 127.  
 — *Economiques* : 345.  
 — *Politiques* : 346.  
 Cadenas (Loi du) : 124.  
 Cahiers de doléances : 355.  
 Californie : 173, 346.  
 — *et opposition à l'impôt* : 358.  
 — *et référendum fiscal* : 351.  
 Canada : 83.  
 Capacité fiscale : 340 et s.  
 Capital gains tax : 328.



- Capitalisme monopoliste : 26.  
 Capitation : 1.  
 Cascaveaux : 358.  
 Casier fiscal : 38.  
 Cavaliers budgétaires : 115.  
 C.E.C.A. : 322.  
 Centres de gestion agréés : 171, 242, 362, 368.  
 Cens : 53.  
 Cession d'un bien : 88.  
 Chambres :  
   — *D'agriculture* : 179  
   — *De commerce internationale* : 174.  
   — *De commerce de Paris* : 198.  
   — *Introuvable* : 118.  
   — *Des métiers* : 181, 237.  
 Charte du contribuable vérifié : 284.  
 Charges :  
   — *de famille* : 339.  
   — *publiques* : 93.  
   — *rémanentes* : 247.  
 C.I.A.T. : 332.  
 C.I.D. UNATI : 358, 359.  
 Circulaires : 147.  
 Code des douanes : 127.  
 Code Général des Impôts :  
   — *Article 38* : 136.  
   — *Article 69 ter* : 201.  
   — *Article 81-8°* : 135.  
   — *Article 79* : 26.  
   — *Article 168* : 125, 148 bis.  
   — *Article 239 ter* : 135.  
   — *Article 250 ter* : 139.  
   — *Article 793* : 201.  
   — *Article 1649 quinquies E* : 132, 148 et s.  
   — *Article 1454* : 201.  
   — *Article 1651* : 87.  
 Codes fiscaux : 329.  
 Codes des investissements : 327.  
 Côte d'Ivoire : 326.  
 Codification en A.L. : 330.  
 Commission :  
   — *Carter* : 83.  
   — *De conciliation et d'expertise douanière* : 216.  
   — *Delean* : 218.  
   — *Départementale des impôts* : 17, 84, 86.  
   — *Des finances* : 116, 170, 217.  
   — *Leenhardt* : 154, 171, 217.  
   — *Monguillan* : 331.  
   — *Parlementaires* : 170.  
   — *Pour l'étude de la patente* : 168, 222.  
   — *Du prélèvement conjoncturel* : 223.  
   — *D'étude d'un prélèvement sur les fortunes* : 225, 331.  
   — *De simplification de la T.V.A.* : 219.  
   — *Sur la taxation des plus-values* : 224.  
   — *Voisin* : 171.  
 Comité :  
   — *fiscal de la mission d'organisation administrative* : 284, 289.  
   — *des usagers* : 168, 211, 212, 283, 286.  
 Communautés européennes : 82, 322.  
 Communauté fiscale française : 332.  
 Communication (documents) : 228.  
 Concertation douanière : 214 et s.  
 Concordat fiscal : 370.  
 Conseil constitutionnel : 144.  
 Conseil économique et social : 353, 368.  
 Conseil d'Etat :  
   — *et interprétation* : 142 bis et s.  
   — *et instructions fiscales* : 147.  
   — *et R.E.P. en matière fiscale* : 145 et s.  
 Conseil de l'Europe : 337.  
 Conseils fiscaux : 88 et s.  
   — *Organisation des* : 88  
   — *leurs fonctions* : 89.  
 Conseil des impôts : 23, 75, 137, 207, 297, 368, 371.  
 C.N.P.F. : 158, 161, 175, 224, 225, 229, 231 et s., 367.  
   — *et conventions fiscales* : 231 et s.  
   — *Documentation fiscale du* : 87.  
   — *et extension de la T.V.A.* : 362.  
 Consensus fiscal : 114, 354.  
 Consentement à l'impôt : 3, 11, 18, 110, 308.  
   — *Expression parlementaire* : 18.  
   — *Expression référendaire du* : 351.  
   — *Formes du* : 350 et s.  
   — *Manifestation expresse* : 350 et s.  
   — *Privilèges du* : 308, 353.  
   — *Sanctions* : 358.  
   — *Vices du* : 349.  
 Consolidation de bilan : 81.  
 Constituante : 112.  
 Constitution 1946 :  
   — *Article 13* : 12, 126.  
   — *Article 26* : 143 bis.  
 Constitution 1958 :  
   — *Art. 16* : 125.  
   — *Art. 21* : 129.  
   — *Art. 34 al. 2* : 124, 129, 129 bis.  
   — *Art. 38* : 127.  
   — *Art. 40* : 19, 116, 144, 192.  
   — *Art. 41* : 144.  
   — *Art. 43* : 171.  
   — *Art. 44 al. 3* : 256.  
   — *Art. 45 al. 4* : 256.  
   — *Art. 47* : 116.  
   — *Art. 49 al. 3* : 116.  
   — *Art. 53* : 122.  
   — *Art. 55* : 143 bis.  
   — *Art. 61 al. 2* : 144.  
   — *Art. 73* : 128.  
   — *Art. 92* : 125.

- Contrat de Poissy : 308.  
 Contribuable : 1.  
 — *Apparent* : 58.  
 — *Accroissement de ses moyens d'action* : 84 et s.  
 — *Alliés administratifs des—* : 182 et s.  
 — *De l'Ancien Régime* : 352.  
 — *Au Canada* : 305.  
 — *Cendrillon* : 76.  
 — *Charte du— vérifié* : 284 et s.  
 — *Citoyen—* : 52.  
 — *Consentement des— à l'impôt* : 54, 308, 349.  
 — *et contribution foncière* : 55.  
 — *Densité du—* : 77.  
 — *du XIX<sup>me</sup> siècle* : 48, 63.  
 — *du XX<sup>me</sup> siècle* : 64 et s.  
 — *Etranger* : 69, 70.  
 — *Entreprise publique* : 79.  
 — *Evolution du profil sociologique* : 45.  
 — *Garantie contre changements de doctrine* : 148 et s.  
 — *Garantie de procédure* : 88, 289.  
 — *Gullivérien* : 4, 78, 154, 346, 365.  
 — *à l'impôt sur le revenu* : 30.  
 — *et la loi fiscale* : 98.  
 — *Ligues de—* : 173, 358.  
 — *Militants* : 85.  
 — *Montpellierain* : 13, 77, 85, 351, 356, 357.  
 — *Mutuelle des—* : 358.  
 — *Naissance de la situation de—* : 46.  
 — *National* : 51.  
 — *Organisations internationales* : 68.  
 — *Personne morale* : 64, 65, 66.  
 — *Personne privée* : 65.  
 — *Personnes publiques* : 67, 68.  
 — *Profil sociologique du—* : 47 et s.  
 — *Propriétaire foncier* : 61.  
 — *Propriétaire immobilier* : 55 et s., 61, 74.  
 — *Psychologie du—* : 347.  
 — *Rassemblement des—* : 358.  
 — *Réel* : 56.  
 — *Salarié* : 75.  
 — *Situation statutaire du—* : 6.  
 — *Sous la Révolution* : 54.  
 — *Victime* : 77, 356.  
 — *Zéphir* : 4.  
 Contributions :  
 — *aux organisations internationales* : 318 et s.  
 — *foncières* : 24, 43, 55.  
 — *directes* : 56, 62, 65.  
 — *indirectes* : 63.  
 — *mobilières* : 56, 57, 332.  
 — *des patentes* : 33, 59, 67.  
 — *des portes et fenêtres* : 33, 58, 67, 115.  
 Contrôle fiscal (opposition) : 358.  
 Convention collective : 370.  
 Conventions :  
 — *Double imposition* : 113, 121 et s., 333.  
 — *Franco-allemande* : 231 et s.  
 — *Avec Brésil* : 233, 235.  
 — *Avec la Côte d'Ivoire* : 143 bis.  
 — *Avec l'Inde* : 234.  
 — *Avec l'Indonésie* : 236.  
 — *Avec la R.F.A.* : 231 et s.  
 — *Avec Singapour* : 236.  
 — *Avec la Suisse* : 143.  
 — *Interprétation* : 143 et s.  
 — *Négociation des—* : 12 et s.  
 Corporatisation : 307, 362.  
 Cour de Justice des C.E. : 320, 324.  
 C.I.J. : 319, 341.  
 C.P.J.I. : 333, 341.  
 Coran : 329, 348.  
 Crédit Mutuel (assujettissement du) : 200.  
 Croquants : 358.  
 Danemark : 329, 337.  
 — *Application de la T.V.A.* : 362.  
 — *Parti contre l'impôt* : 358.  
 Déclaration contrôlée : 35, 100.  
 Décrets-Lois : 124 et s.  
 Déduction forfaitaire : 368.  
 Densité du contribuable : 77.  
 Dépenses fiscales : 137, 303.  
 Dialogue fiscal : 16, 26, 27, 80, 167, 356.  
 Direction :  
 — *des assurances* : 183.  
 — *des carburants* : 184.  
 — *des douanes* : 161, 163, 167, 214 et s.  
 — *générale des impôts* : 88, 90, 95, 162.  
 — *pour les relations avec le public* : 161, 167, 356.  
 Dissuasion fiscale : 202 et s.  
 Doctrine administrative : 132.  
 Doctrine italienne : 340.  
 Documentation fiscale : 87.  
 Documents (Liberté d'accès aux) : 228.  
 Dol fiscal : 349.  
 Droits :  
 — *Sur alcools et tabacs* : 63, 74.  
 — *Sur l'essence* : 74.  
 Droit de doléance : 308.  
 Droits d'enregistrement : 62.  
 Droit fiscal :  
 — *Application du—* : 100.  
 — *élaboration du* : 99.  
 — *réalisme du—* : 4.  
 Economie concertée : 26.  
 Egalité fiscale : 103, 106, 368.  
 — *de la femme* : 348.  
 Einkommensteuer : 326.  
 Encyclopédie Diderot et d'Alembert : 1, 310.  
 Enregistrement (Droits d'—) : 62.

## Entreprises :

- *Contribuables* : 64, 79, 80 et s.
- *Familiales* : 348.
- *Fermiers généraux* : 317.
- *Multinationales* : 26, 80 et s.
- .. *Publiques* : 79.
- Entretiens non directifs : 227.
- Equateur : 330.
- Eres fiscales : 328.
- Espace fiscal européen : 337.
- Espagne : 329, 348.
- Esso-France : 164.
- Etat :
  - *Civilisé* : 14.
  - *Faustien* : 9.
  - *Gendarme* : 9, 10.
  - *Partenaire* : 9, 15.
  - *Sans impôt* : 346.
- Etats généraux : 348.
- *Provinciaux* : 308, 353.
- *du Languedoc* : 308.
- Etats Unis* : 82, 95, 167.
- Europe des contribuables : 337.
- Exemption fiscale ((des diplomates) : 341.
- Experts comptables : 87.
- Finlande : 337.
- Finpols : 305.
- Fiscalité :
  - *Administrative* : 23.
  - *Des associations* : 369.
  - *Communautaire* : 322.
  - *Champ d'application de la —* : 28.
  - *directe* : 30.
  - *et économie* : 345.
  - *et Administration* : 98 et s.
  - *Foncière* : 72.
  - *Groupe — du plan* : 209.
  - *Immobilière* : 55 et s., 71 et s. 343.
  - *Indirecte* : 29.
  - *Information de la —* : 95.
  - *Et Islam* : 348.
  - *Locale* : 125, 369.
  - *Locale au Maroc* : 348.
  - *Négoce bétail* : 193, 258.
  - *et politique* : 346.
  - *de la presse* : 155, 157, 237.
  - *Réforme de la — locale* : 237.
  - *Des sociétés pétrolières* : 184.
  - *des produits pétroliers* : 125.
- F.M.I. : 332.
- F.N.S.E.A. : 85, 86, 179, 247.
- Folketing : 358.
- Fonctionnaires : 163.
- *Internationaux* : 320, 321, 341.
- *Psychologie des — fiscaux* : 99, 164 et s.
- Forfait agricole : 347.
- *Bénéfices agricoles* : 269.
- *T.V.A.* : 246.

## Frais professionnels :

- *Déductions supplémentaires* : 297.
- *Personnel aviation marchande* : 299.
- Franchise et décote : 194, 246, 250.
- Fraude :
  - *Fiscale* : 7, 337, 356.
  - *A l'impôt sur le revenu* : 355.
- Frontière fiscale : 320.
- Fusions : 82, 336.
- G.A.T.T. : 121.
- Grève de l'impôt : 205, 359.
- Groupes parlementaires : 169.
- Harmonisation fiscale : 162, 333 et s.
- Hauts fonctionnaires (Psychologie des) : 99, 164 et s.
- Idéologies :
  - *Nouvelles* : 15.
  - .. *Passées* : 10 et s.
  - *Politiques* : 10 et s.
  - *du capitalisme monopoliste d'Etat* : 26.
- I.F.A. : 332.
- I.F.A. Congrès de :
  - *Bâle* : 70.
  - *Jérusalem* : 93.
  - *Mexico* : 26, 69, 309.
  - *Paris* : 88.
  - *Sydney* : 69.
  - *Vienne* : 93.
- Immobilière ((fiscalité) : 55 et s., 71, 72, 74.
- Immunités fiscales : 162 bis, 321.
- Imperium : 307.
- Imposition :
  - *Bénéfices agricoles* : 134, 221.
  - *Double imposition* : 121 et s.
  - *des plus-values* : 31, 88.
  - *du capital* : 32.
  - *Convention de double* : 337.
  - *Indiciaire* : 33.
- Impôts :
  - *Adhésion à l'* : 356.
  - *Facultatif* : 356.
  - *Ad valorem* : 40.
  - *Analytique* : 36, 37, 92.
  - *Assurance* : 11, 310.
  - *Capital* : 329, 331.
  - *Cédulaire* : 65.
  - *Consentement à l'—* : 18, 110, 350 et s.
  - *Consommation* : 62.
  - *Contrat* : 9, 11.
  - *Contre-partie* : 3.
  - *Sur la dépense* : 29, 337.
  - *Direction générale des—* : 89, 90, 95.
  - *Ecclésiastique* : 317.
  - *Echange* : 9, 11, 310.
  - *Ecole Nationale des—* : 167.
  - *Egalité devant l'—* : 103, 106.

- *Facultatif* : 13.
- *Finalité de* : 93.
- *Foncier* : 112, 196.
- *Fondement de l'—* : 102, 103, 310.
- *Généralité de l'—* : 369.
- *Grève de l'—* : 359, 361.
- *Indiciaire* : 3, 100.
- *Juge administratif de l'—* : 141.
- *Indirects* : 28.
- *Juge judiciaire de l'—* : 142.
- *Légalité de l'—* : 96, 105.
- *Et liberté* : 346.
- *Sur la maladie* : 348.
- *Minimum fiscal* : 339.
- *Négatif* : 45.
- *Sur le luxe* : 348.
- *Opinion publique et —* : 348.
- *Opposition à l'—* : 358.
- *Participation* : 17, 26.
- *Personnel* : 43 et s.
- *Prélèvement de l'—* : 67.
- *Publicité de* : 38.
- *Sur les plus-values* : 120, 198, 328.
- *Quotité* : 42.
- *Réel* : 3, 43 et s., 100.
- *Réel indiciaire* : 3, 98.
- *Répartition* : 3, 42, 67, 98.
- *Sur le revenu* : 25, 75.
- *Sur le revenu au Maroc* : 326.
- .. *Solidarité* : 9, 12., 13, 310.
- *Spécifique* : 40.
- *Synthétique* : 33, 37, 92.
- Income Tax* : 326.
- Inégalité géographique* : 369.
- Information fiscale* : 87, 88, 89, 167.
- Instructions fiscales* : 131, 142 bis, 147, 281, 283.
- Interprétation fiscale* : 141 et s., 330.
- Intertax* : 337.
- Internal revenue service* : 95.
- Interventionnisme fiscal* : 23, 25, 97.
- Investissements étrangers (régime fiscal)* : 70.
- Irlande* : 328, 358.
- Irak* :
  - *Administration fiscale de l'—* : 95.
  - *Contraintes religieuses en—* : 348.
  - *Exonération agriculture en—* : 79.
- Islande* : 337.
- Israël* : 326.
- Italie* : 346.
- *Cour constitutionnelle* : 340.
- Juge de l'impôt* : 141 et s.
- Jurys d'équité* : 42, 355.
- Justice fiscale* : 12.
- Know-How fiscal* : 87.
- Leasing d'actions* : 159.
- Légalité fiscale* :
  - *Atteinte à la —* : 148 et s.
  - *Contrôle de la—* : 141 et s.
- Légalité* :
  - *Principe de—* : 3, 112.
  - *Contrôle de la—* : 145 et s.
- Légitimité fiscale* : 355.
- Liquidation de l'impôt* : 61.
- Lois fiscales* :
  - *Application des —* : 23, 100.
  - *Elaboration des —* : 20, 99, 114 et s.
  - *Initiative des —* : 119.
- Mandat impératif* : 352.
- Manifestations fiscales* : 358.
- Maroc* :
  - *Et contribuables gullivériens* : 79
  - *Division des impôts* : 95, 344.
  - *Evasion fiscale* : 331.
  - *Fiscalité locale* : 348.
  - *Impôt sur le revenu* : 326, 356.
  - *Impôt sur les plus-values* : 328.
  - *Participation* : 15.
  - *Recouvrement des impôts* : 331.
  - *Taxe de promotion urbaine* : 332.
  - *T.V.A.* : 356.
- Matching Crédit* : 235.
- Médiateur* : 17, 208.
- Mexique* : 326, 331.
- *Codification au—* : 330.
- Mimétisme fiscal* : 325, 326 et s., 336.
- Minimum fiscal* : 339 et s.
- Ministre des Finances (Cabinet)* : 161.
- Mission d'organisation administrative* : 213, 284, 289.
- Modèles* :
  - *d'influence* : 364 et s.
  - *des orbites fiscales* : 368.
- Monographies* : 288.
- Mutuelle des contribuables* : 358.
- Naisseurs* : 248, 249, 272.
- Négociations* : 306.
- *Définition* : 153.
- *Des arrêtés* : 276 et s.
- *Sous l'Ancien Régime* : 308.
- *Et clergé* : 308.
- *Des conventions fiscales* : 231 et s.
- *Des décrets* : 261 et s.
- *De la doctrine* : 281 et s.
- *Des imprimés* : 289 et s.
- *Des lois* : 237 et s.
- *Modalités des—* : 156 et s.
- *Des monographies* : 287.
- *Modèles explicatifs des—* : 364 et s.
- *Présumées* : 291 et s.
- *de la T.V.A. agricole* : 228 et s.
- Neutralité (Principe de)* : 93.
- Norvège* : 329, 337.
- Obligation fiscale* : 5.
- O.C.D.E.* : 332.
- O.C.P.* : 79.
- Octroi* : 2.
- Octroi de mer* : 128.
- O.E.A.* : 330.
- Objets fiscaux non identifiés*



- (O.F.N.I.) : 356.  
 O.N.U. : 341.  
 Oppression fiscale : 360.  
 Orbites fiscales : 368.  
 Ordonnances : 125, 127.  
 Organisations internationales :  
 — *Contribuables* : 68.  
 — *Contributions* : 318.  
 — *O.N.U. (budget)* : 318.  
 — *O.I.T.* : 319.  
 Parafiscalité : 313 et s.  
 Parallélogramme de forces : 366.  
 Parlement : 18, 168 et s.  
 — *Amendements du* — : 120.  
 — *Atteintes à sa compétence fiscale* : 334.  
 — *Déclin des compétences fiscales* : 19  
 — *Limites constitutionnelles au* — : 116 et s.  
 — *Majorité au* — : 118.  
 — *Médecins au* — : 194.  
 — *Représentativité fiscale* : 352.  
 Partenaire fiscal : 16.  
 Parti (contre l'impôt) : 3, 358.  
 Participation : 15.  
 Patente : 29, 59, 67, 116, 119, 147, 259, 304, 326.  
 — *Commission d'étude de la* — : 168, 222.  
 — *Opposition à la* — : 358.  
 — *Réforme* : 343.  
 Pérou : 330.  
 Pesanteur fiscale : 368.  
 Physiocrates : 24.  
 Plénitude de la souveraineté fiscale : 338 et s.  
 Plus-values :  
 — *agricoles* : 278.  
 — *Imposition des* — : 31, 120, 343.  
 — *Mobilières* : 353.  
 Poujadisme : 358.  
 Pouvoir discrétionnaire : 101.  
 Prélèvement conjoncturel : 120, 158, 223, 353.  
 Président de la République : 122.  
 Présomptions : 291 et s.  
 Pression fiscale : 316, 347, 371.  
 Privilèges :  
 — *De consentement* : 308.  
 — *Fiscaux* : 369.  
 Profits de constructions : 134.  
 Progressivité : 328, 339.  
 Propositions de résolutions : 194 bis.  
 Provisions :  
 — *Pour congés payés* : 147.  
 — *Pour fluctuation de cours* : 184.  
 — *Pour reconstitution de gisement* : 115, 185, 304.  
 — *Se réserver des* — *de bouche* : 241.  
 Quatre vieilles : 3, 61, 125, 354.  
 Questions écrites : 194 bis.  
 Quotient familial : 155, 348.  
 Règlement d'administration publique : 129 bis.  
 Rassemblement des contribuables : 358.  
 Recours pour excès de pouvoir : 145.  
 Recouvrement (Retard dans le —) : 331.  
 Référendum fiscal : 351.  
 Réforme fiscale : 343.  
 — *Au Maroc* : 356.  
 — *Mythe de la* — : 330, 356.  
 Régionalisme fiscal : 328 et s.  
 Règlement d'administration publique : 129 bis.  
 Reichsabgabennordnung : 330.  
 Remanence : 247, 248.  
 Repartement : 42.  
 Réponses ministérielles : 72, 73, 132.  
 Républicains indépendants : 118, 120.  
 R.P.R. : 120.  
 Résistance à l'oppression : 360.  
 Révoltes fiscales : 358.  
 Ristourne sur matériel agricole : 241, 248, 256, 257.  
 Royer (Loi) : 119, 169, 171, 172, 181, 194 bis, 259.  
 Saliariés (Régime fiscal) : 368.  
 Secret : 228, 256.  
 Sénégal : 326.  
 — *Contributions foncières* : 332.  
 — *Impôt du minimum fiscal* : 339.  
 Service de la législation fiscale : 112, 122, 162 et s.  
 Shell : 164.  
 Signes extérieurs : 33, 125, 330.  
 Simprofrance : 215.  
 Situation statutaire : 6, 7, 102 et s.  
 Sociétés pétrolières : 164, 184 et s., 369.  
 Solidarité fiscale : 13.  
 Sondages : 356.  
 Sources :  
 — *Administratives* : 260 et s.  
 — *Formelles* : 154 et s.  
 — *Législative* : 237.  
 — *Matérielles* : 153, 309 et s., 349 et s.  
 Souveraineté :  
 — *Nationale* : 352.  
 — *Populaire* : 352.  
 Souveraineté fiscale : 2, 103, 309, 311 et s.  
 — *Autonomie de la* — : 325 et s.  
 — *Caractères de la* — : 311 et s.  
 — *Exclusivité de la* — : 312 et s.  
 — *Fondement de l'impôt* : 102.  
 — *Limites internationales* : 341.  
 — *Limites morales* : 348.  
 — *Limites psychologiques* : 347.  
 — *Plénitude de la* — : 338 et s.  
 Statut de contribuable :

- *Application* : 107 et s.
- *Corporatisation* : 307.
- *Elaboration* : 103 et s., 111 et s., 153 et s.
- *Sources* : 153 et s.
- *Sources matérielles* : 309 et s., 349 et s.
- Steuerlose Staat : 346.
- Storting : 358.
- Suède : 329, 337.
- Suisse :
  - *Information fiscale* : 167.
  - *Référendum fiscal* : 351.
- Système fiscal : 8 et s.
- *De l'assentiment* : 17.
- *De la déclaration contrôlée* : 33.
- *Changement dans le* — : 24.
- *Définition* : 8.
- *indiciaire* : 33.
- *Evolution du* — : 28 et s.
- *Soubassements politiques* : 9 et s.
- Tailles : 1, 42, 43, 338.
- Tarif douanier commun : 322.
- Taxe sur le chiffre d'affaires : 358.
- *Historique* : 29 et s.
- *Réforme des* — : 134.
- Taxe :
  - *D'habitation* : 134, 369.
  - *Professionnelle* : 120, 197, 200, 343, 347, 369.
  - *Sur l'or* : 331.
- Tax Sparing Credit : 235.
- Technologie fiscale : 332.
- Technostructure : 21.
- Théorie statutaire : 6 et s., 102 et s.
- Tolérances fiscales : 135 et s.
- Traite :
  - *Négociation des* — : 121 et s., 231 et s.
  - *d'assistance* : 337.
  - *De Rome* : 333.
- T.V.A. : 44, 45.
- *Application à l'agriculture* : 220, 228 et s.
- *Application au Danemark* : 362.
- *Britannique* : 333.
- *Butoir à la* — : 127, 335.
- *Commission de simplification de la* — : 219.
- *Décalage d'un mois* : 246, 335.
- *6<sup>me</sup> directive européenne* : 118, 324.
- *L'ère de la* .. : 328.
- *Expansionnisme de la* — : 325, 326.
- *Extension aux agriculteurs* : 328 et s., 261 et s., 362.
- *Franchise et décote* : 44.
- *Et caviar* : 348.
- *Et médicaments* : 348.
- *Et neutralité fiscale* : 93.
- *Imprimé C.A.3* : 289.
- *Information sur la* — : 167, 177.
- *Lutte contre fraude à la* — : 337.
- T.V.A. agricole : 118, 188, 194, 238 et s., 261 et s., 343, 362.
- *Charge rémanente* : 247.
- *Décrets d'application* : 261 et s.
- *Devant le Sénat* : 256.
- *Elevage* : 248, 249.
- *Forfait* : 242 et s., 253.
- *Franchise et décote* : 116, 194, 246, 250, 253, 256.
- *Négoce de bétail et* — : 193, 258.
- *Option à la* — : 188, 269 et s.
- *Régime simplifié* : 246.
- *Remboursement forfaitaire de la* — : 247.
- U.D.R. : 118, 120.
- U.N.R. : 118.
- Uruguay : 330.
- U.S.A. : 337, 341.
- Venezuela : 230.
- Vignette : 147, 327, 349.
- Vignette (moto) : 358.
- Vingtièmes : 33.
- Vortvort : 232, 305.
- Vote bloqué : 117, 256.
- Welfare State : 29.
- Yougoslavie : 121.
- Zakat : 329, 348.

## TABLE DES MATIERES

|                                                                                                                                   | <i>pages</i> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| <i>Avant-propos</i> . . . . .                                                                                                     | I            |
| <i>Préface</i> . . . . .                                                                                                          | V            |
| <b>TITRE PRELIMINAIRE INTRODUCTIF</b>                                                                                             | <b>1</b>     |
| <i>Chapitre I. — L'évolution du donné fiscal : son observation</i> . . . . .                                                      | 6            |
| <i>Section 1. — L'évolution du système fiscal</i> . . . . .                                                                       | 6            |
| § 1. — L'évolution des soubassements du système fiscal . . . . .                                                                  | 6            |
| A) Les changements dans les assises politiques du système fiscal                                                                  | 7            |
| B) Les changements dans les assises socio-économiques du système fiscal . . . . .                                                 | 16           |
| § 2. — L'évolution des éléments du système fiscal . . . . .                                                                       | 19           |
| A) L'extension du champ d'application de la fiscalité . . . . .                                                                   | 19           |
| B) Les transformations des techniques d'imposition . . . . .                                                                      | 22           |
| <i>Section 2. — L'évolution des sujets de la fiscalité</i> . . . . .                                                              | 29           |
| § 1. — L'évolution du profil sociologique du contribuable . . . . .                                                               | 29           |
| A) La perte d'unité du contenu sociologique de la notion de contribuable . . . . .                                                | 30           |
| 1 <sup>o</sup> ) L'homogénéité sociologique du contribuable du XIX <sup>me</sup> siècle                                           | 30           |
| 2 <sup>o</sup> ) L'hétérogénéité sociologique du contribuable du XX <sup>me</sup> siècle                                          | 36           |
| B) La prise de « densité » du contenu sociologique de la notion du contribuable . . . . .                                         | 46           |
| 1 <sup>o</sup> ) L'accroissement de la stature du contribuable : l'apparition de contribuables gullivériens . . . . .             | 47           |
| 2 <sup>o</sup> ) L'accroissement des moyens d'action du contribuable : l'apparition de contribuables à « armes égales » . . . . . | 50           |
| § 2. — L'évolution de l'Administration fiscale . . . . .                                                                          | 55           |
| A) L'accroissement de la dimension de l'Administration fiscale                                                                    | 55           |
| 1 <sup>o</sup> ) Les facteurs de l'accroissement . . . . .                                                                        | 55           |
| 2 <sup>o</sup> ) L'observation de l'accroissement . . . . .                                                                       | 57           |

|                                                                                                                    |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| B) La mutation des fonctions de l'Administration fiscale . . . . .                                                 | 58        |
| 1°) L'Administration fiscale : exécutrice de la fiscalité du XIX <sup>me</sup> siècle . . . . .                    | 59        |
| 2°) L'Administration fiscale : arbitre de la fiscalité du XX <sup>me</sup> siècle . . . . .                        | 59        |
| <i>Chapitre II. — L'ébranlement du construit doctrinal : la remise en cause de la théorie statutaire . . . . .</i> | <i>63</i> |
| <i>Section 1. — Les postulats de la théorie statutaire . . . . .</i>                                               | <i>63</i> |
| § 1. — Les postulats relatifs à l'élaboration du statut de contribuable . . . . .                                  | 64        |
| A) Le postulat du fondement régalien de l'impôt . . . . .                                                          | 64        |
| B) Le postulat de la légalité de l'impôt . . . . .                                                                 | 66        |
| C) Le postulat de l'égalité devant l'impôt . . . . .                                                               | 66        |
| § 2. — Les postulats relatifs à l'application du statut de contribuable . . . . .                                  | 67        |
| A) Le postulat de la compétence liée de l'Administration fiscale . . . . .                                         | 68        |
| B) Le postulat de l'unilatéralité de l'imposition . . . . .                                                        | 69        |
| <i>Section 2. — L'ébranlement des postulats de la théorie statutaire : annonce du plan . . . . .</i>               | <i>71</i> |

## L'ELABORATION DU STATUT DE CONTRIBUABLE 73

|                                                                                                                                                             |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <i>TITRE PREMIER. — L'extension de l'activité normative de l'Administration fiscale : le déclin de la légalité de l'impôt et ses implications . . . . .</i> | <i>77</i> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|

|                                                                                              |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <i>Chapitre I. — L'étendue de l'activité normative de l'Administration fiscale . . . . .</i> | <i>80</i> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|

|                                                                                                                     |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <i>Section 1. — L'activité normative préparant la loi fiscale . . . . .</i>                                         | <i>81</i> |
| § 1. — La prépondérance de l'Administration dans l'élaboration des lois fiscales . . . . .                          | 82        |
| A) Les facteurs de la prépondérance de l'Administration fiscale . . . . .                                           | 82        |
| 1°) Les facteurs permanents . . . . .                                                                               | 82        |
| 2°) Le facteur occasionnel : l'existence d'une majorité parlementaire disciplinée . . . . .                         | 87        |
| B) L'ampleur de la prépondérance de l'Administration fiscale . . . . .                                              | 88        |
| 1°) L'initiative des lois fiscales : une quasi-exclusivité de l'Administration . . . . .                            | 89        |
| 2°) Le contenu des lois fiscales : la relative intangibilité des projets de loi . . . . .                           | 91        |
| § 2. — La compétence exclusive de l'Administration dans l'élaboration des conventions fiscales . . . . .            | 94        |
| A) La négociation et la signature des conventions fiscales : une compétence exclusive de l'Administration . . . . . | 96        |
| B) L'autorisation parlementaire d'approbation : une intervention de pure forme . . . . .                            | 98        |



|                                                                                                                                           |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <i>Section 2. — L'activité normative dérivée de la loi fiscale</i> .. . . .                                                               | 100 |
| § 1. — L'activité normative par substitution à la loi .. . . .                                                                            | 101 |
| A) La substitution par habilitation constitutionnelle .. . . .                                                                            | 102 |
| B) La substitution par habilitation législative .. . . .                                                                                  | 103 |
| 1 <sup>o</sup> ) La fréquence des habilitations législatives sous la III <sup>me</sup><br>et la IV <sup>me</sup> République .. . . .      | 103 |
| 2 <sup>o</sup> ) La possibilité des habilitations législatives sous la V <sup>me</sup><br>République .. . . .                             | 104 |
| § 2. — L'activité normative par application de la loi .. . . .                                                                            | 106 |
| A) L'application sans contradiction de la loi .. . . .                                                                                    | 107 |
| 1 <sup>o</sup> ) L'application conforme de la loi : une activité normative<br>traditionnelle .. . . .                                     | 107 |
| 2 <sup>o</sup> ) L'application conforme de la loi : une activité normative<br>renouvelée .. . . .                                         | 108 |
| B) L'application contredisant la loi : le phénomène des tolérances<br>fiscales .. . . .                                                   | 113 |
| 1 <sup>o</sup> ) L'analyse du phénomène .. . . .                                                                                          | 117 |
| 2 <sup>o</sup> ) La mesure du phénomène .. . . .                                                                                          | 120 |
| <i>Chapitre II. — Le contrôle de l'activité normative de l'Administration fiscale</i>                                                     | 124 |
| <i>Section 1. — Un contrôle juridictionnel à portée limitée</i> .. . . .                                                                  | 125 |
| § 1. — Les limites du contrôle accessoire exercé par le juge fiscal<br>dans le cadre du contentieux fiscal .. . . .                       | 125 |
| A) L'interprétation et l'appréciation de légalité des actes régle-<br>mentaires : son étendue apparente .. . . .                          | 125 |
| 1 <sup>o</sup> ) L'interprétation et l'appréciation de légalité par le juge<br>administratif de l'impôt .. . . .                          | 126 |
| 2 <sup>o</sup> ) L'interprétation et l'appréciation de validité par le juge<br>judiciaire de l'impôt .. . . .                             | 126 |
| B) L'interprétation et l'appréciation de légalité des actes régle-<br>mentaires : ses limites réelles .. . . .                            | 128 |
| 1 <sup>o</sup> ) Les limites du champ d'application de l'interprétation et<br>de l'appréciation de légalité .. . . .                      | 128 |
| 2 <sup>o</sup> ) Les limites de la portée de l'appréciation de légalité ..                                                                | 131 |
| § 2. — Les limites du contrôle principal exercé par le juge constitu-<br>tionnel et le juge administratif .. . . .                        | 132 |
| A) La quasi-inexistence du contrôle du Conseil constitutionnel ..                                                                         | 132 |
| B) Les limites du contrôle du Conseil d'Etat .. . . .                                                                                     | 134 |
| <i>Section 2. — Une garantie légale des atteintes administratives à la légalité :<br/>  l'article 1649 quinquies E du C.G.I.</i> .. . . . | 137 |
| § 1. — Le champ d'application de l'article 1649 quinquies E .. . .                                                                        | 138 |
| A) Les quatre conditions de son application .. . . .                                                                                      | 139 |
| B) La fréquence pratique de son application .. . . .                                                                                      | 143 |
| § 2. — Les conséquences théoriques de l'article 1649 quinquies E ..                                                                       | 144 |
| A) Le renversement de la hiérarchie des normes fiscales .. . .                                                                            | 145 |
| B) Le changement dans la nature des situations fiscales .. . .                                                                            | 146 |

|                                                                                                                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <i>TITRE II.</i> — <i>L'intervention des contribuables dans l'élaboration de leur statut. Le renouvellement du consentement à l'impôt et ses implications</i> .. . . . | 151 |
| <i>Chapitre I.</i> — <i>La négociation des sources formelles du statut de contribuable</i> .. . . .                                                                    | 154 |
| <i>Section 1.</i> — Les modalités de la négociation : description générale ..                                                                                          | 157 |
| § 1.— Les partenaires de la négociation .. . . .                                                                                                                       | 157 |
| A) Les représentants de l'intérêt général : les pouvoirs publics                                                                                                       | 158 |
| 1 <sup>o</sup> ) L'Administration .. . . .                                                                                                                             | 159 |
| a) Les politiques .. . . .                                                                                                                                             | 159 |
| b) Les techniciens .. . . .                                                                                                                                            | 163 |
| 2 <sup>o</sup> ) Le Parlement .. . . .                                                                                                                                 | 170 |
| a) Les groupes parlementaires d'études et de défense : cadres et discussions avec des représentants de contribuables .. . . .                                          | 171 |
| b) Les commissions des deux assemblées : cadres de contacts avec des représentants de contribuables ..                                                                 | 172 |
| B) Les représentants des intérêts catégoriels : les contribuables et leurs alliés administratifs .. . . .                                                              | 176 |
| 1 <sup>o</sup> ) Les organisations professionnelles représentatives de contribuables .. . . .                                                                          | 178 |
| a) Le service fiscal du Conseil National du Patronat Français .. . . .                                                                                                 | 178 |
| b) Le service fiscal de la Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles .. . . .                                                                         | 181 |
| c) Le service fiscal de l'Assemblée Permanente des Chambres de Métiers .. . . .                                                                                        | 184 |
| 2 <sup>o</sup> ) Les « alliés administratifs » des organisations professionnelles .. . . .                                                                             | 185 |
| a) La direction des assurances, alliée des contribuables de l'assurance .. . . .                                                                                       | 186 |
| b) La direction des carburants, alliée des contribuables du pétrole .. . . .                                                                                           | 187 |
| c) Le ministère de l'Agriculture, allié des contribuables de l'agriculture .. . . .                                                                                    | 189 |
| § 2.— Les procédures de la négociation .. . . .                                                                                                                        | 191 |
| A) La négociation informelle .. . . .                                                                                                                                  | 191 |
| 1 <sup>o</sup> ) Les différents terrains d'intervention des représentants de contribuables .. . . .                                                                    | 191 |
| a) Les interventions auprès de l'Administration .. . . .                                                                                                               | 192 |
| b) Les interventions auprès du Parlement .. . . .                                                                                                                      | 194 |
| 2 <sup>o</sup> ) Les différents moyens d'intervention des représentants de contribuables .. . . .                                                                      | 198 |
| a) Le recours aux moyens conventionnels .. . . .                                                                                                                       | 199 |
| b) Le recours aux moyens de dissuasion .. . . .                                                                                                                        | 204 |
| B) Les négociations institutionnelles .. . . .                                                                                                                         | 208 |
| 1 <sup>o</sup> ) L'institution permanence des négociations fiscales .. . . .                                                                                           | 208 |
| a) L'institution ayant indirectement des effets sur la négociation fiscale .. . . .                                                                                    | 209 |

|                                                                                                                              |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| b) L'institution ayant directement pour but la négociation fiscale .. .                                                      | 214 |
| 2°) L'institution circonstancielle des négociations fiscales ..                                                              | 218 |
| a) Les commissions intégrant les organisations professionnelles .. .                                                         | 218 |
| b) Les commissions consultant les organisations professionnelles .. .                                                        | 221 |
| Section 2. — L'efficacité de la négociation : illustrations monographiques                                                   | 223 |
| § 1. — Les cas de négociations fiscales observés .. .                                                                        | 226 |
| A) La négociation des sources internationales du statut de contribuable .. .                                                 | 226 |
| 1°) L'illustration type : l'élaboration de la convention franco-allemande du 21 juillet 1959 .. .                            | 226 |
| 2°) Les illustrations multiples : l'intervention des contribuables dans l'élaboration des conventions fiscales .. .          | 228 |
| B) La négociation de la source législative du statut de contribuable                                                         | 233 |
| 1°) L'élaboration du projet d'extension de la T.V.A. à l'agriculture .. .                                                    | 235 |
| 2°) La discussion du projet d'extension de la T.V.A. à l'agriculture .. .                                                    | 247 |
| C) La négociation des sources administratives .. .                                                                           | 252 |
| 1°) La négociation des textes réglementaires .. .                                                                            | 252 |
| a) L'élaboration contradictoire des décrets : l'exemple des décrets portant application de la T.V.A. à l'agriculture         | 253 |
| b) L'élaboration contradictoire des arrêtés : exemples .. .                                                                  | 268 |
| 2°) La négociation des documents internes .. .                                                                               | 271 |
| a) L'association des contribuables à l'élaboration de la doctrine administrative .. .                                        | 271 |
| b) La consultation des contribuables pour l'élaboration des imprimés et des monographies .. .                                | 275 |
| § 2. — Les cas de négociation fiscale présumés .. .                                                                          | 278 |
| A) Les présomptions de concertation tirées de l'observation de précisions trop techniques .. .                               | 279 |
| B) Les présomptions de concertation tirées de l'observation d'avantages fiscaux trop particuliers .. .                       | 281 |
| Chapitre II. — Le consentement à l'impôt comme source matérielle du statut de contribuable .. .                              | 289 |
| Section 1. — La souveraineté fiscale : source matérielle insuffisante .. .                                                   | 291 |
| § 1. — Les atteintes à l'exclusivité de la souveraineté fiscale .. .                                                         | 291 |
| A) Les atteintes internes : les prélèvements parafiscaux, démembrements de la souveraineté fiscale .. .                      | 292 |
| B) Les atteintes externes : les prélèvements des organisations internationales, dépassements de la souveraineté fiscale .. . | 295 |
| § 2. — Les atteintes à l'autonomie de la souveraineté fiscale .. .                                                           | 300 |
| A) Les contraintes engendrées par le mimétisme fiscal .. .                                                                   | 300 |
| B) Les obligations imposées par l'harmonisation fiscale .. .                                                                 | 308 |

|                                                                                              |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| § 3.— Les atteintes à la plénitude de la souveraineté fiscale .. . . .                       | 314 |
| A) Les limites juridiques à la plénitude de la souveraineté fiscale                          | 314 |
| B) Les limites de fait : les butoirs à la plénitude de la souveraineté fiscale .. . . .      | 317 |
| <i>Section 2.— Le consentement des contribuables : source matérielle nécessaire .. . . .</i> | 324 |
| § 1.— Les formes du consentement des contribuables à l'impôt .. . .                          | 324 |
| A) Les manifestations expresses du consentement à l'impôt ..                                 | 325 |
| B) Les manifestations tacites du consentement à l'impôt : le consensus fiscal .. . . .       | 329 |
| § 2.— Les sanctions du consentement des contribuables à l'impôt ..                           | 333 |
| A) La sanction négative : l'opposition à l'application de l'impôt                            | 333 |
| B) La sanction positive : la participation à l'application de l'impôt                        | 337 |
| <br><i>CONCLUSION</i>                                                                        |     |
| A) La négociation du droit fiscal expliquée par des modèles .. .                             | 341 |
| B) L'idée d'un statut de contribuable confrontée à la négociation du droit fiscal .. . . .   | 345 |
| <i>Bibliographie .. . . .</i>                                                                | 349 |
| <i>Liste des abréviations .. . . .</i>                                                       | 373 |
| <i>Index auteurs .. . . .</i>                                                                | 377 |
| <i>Index matières .. . . .</i>                                                               | 382 |
| <i>Table des matières .. . . .</i>                                                           | 389 |





achevé d'imprimer  
en août 1980 sur  
les presses de  
ROUVIERE frères  
6, rue Glaize  
34000 Montpellier

## Ouvrages parus dans la même collection

- Tome 1. — EDMOND-GRANGE (J.), docteur en droit, *Le budget fonctionnel en France*. Avant-propos de Louis Trotabas, Préface de C.-A. Colliard, 1963. Epuisé.
- Tome 2. — CHATELINEAU (J.), assistant à la Faculté de droit et des sciences économiques de Bordeaux, *Le contrôle des finances communales en France*. Préface de P. Lalumière, professeur à la Faculté de droit et des sciences économiques de Bordeaux. Epuisé.
- Tome 3. — RASSI (F.), docteur ès-sciences économiques, licencié ès sciences commerciales. «*Investment trusts*»: *Gestion et fiscalité*. (Etude comparée). 1964. Epuisé.
- Tome 4. — VOUTSIS (C.), docteur en droit, D.E.S. d'économie politique, D.E.S. de sciences économiques. *La distribution des dividendes fictifs*. Conséquences pénales et civiles. Préface de G. Lagarde, 1965.
- Tome 5. — AMSELEK (P.), chargé de cours à la Faculté de droit et des sciences économiques de Strasbourg. *Le budget de l'Etat sous la V<sup>e</sup> République*. Préface de P. Lavigne, professeur à la Faculté de droit de Strasbourg, 1967.
- Tome 6. — BACHOUR (I.), docteur en droit. *L'imposition de la plus-value immobilière* (étude comparée), 1967.
- Tome 7. — PASSERON (S.), docteur en droit public, D.E.S. de sciences politiques, professeur à l'Ecole nationale des impôts. *L'autonomie de gestion des établissements publics nationaux*. Préface de L. Trotabas, 1968.
- Tome 8. — FARHAT (R.), docteur en droit, assistant à la Faculté de droit et des sciences économiques de Paris. *Le secret bancaire*. Etude de droit comparé (France, Suisse, Liban). Préface de H. Vasseur, professeur à la Faculté de droit de Paris, 1970.
- Tome 9. — MOULIE (P.), docteur en droit, diplômé d'études supérieures de droit public, diplômé de l'I.E.P. de Bordeaux. *L'imposition des personnes publiques. Etat, collectivités locales, établissements publics, entreprises publiques, sociétés d'économie mixte*. Préface de P. Lalumière, professeur à la Faculté de droit et des sciences économiques de Paris, 1972.
- Tome 10. — BOUYSSOU (F.), docteur en droit. *La fiscalité de l'urbanisme en droit français*. Préface de O. Dupeyroux, professeur à l'Université des sciences sociales de Toulouse, 1972.
- Tome 11. — LOUIT (C.), chargé de cours à la Faculté de droit d'Aix-en-Provence. *Les finances des entreprises publiques*. Préface de J.-C. Venezia, professeur à la faculté de droit d'Aix-en-Provence, 1974.
- Tome 12. — GUIEZE (J.-L.), docteur en droit. *Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière*. Préface de Paul Gaugher, professeur à l'Université de Paris-Nord, 1974.
- Tome 13. — NGAOSYVATHN ((P.), docteur en droit. *Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement*. Préface de Paul-Marie Gaudemet, professeur à l'Université de droit, d'économie et de sciences sociales de Paris, 1974.
- Tome 14. — GEST (G.), docteur en droit, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux Etats-Unis*. Préface de G. Tixier, professeur à l'Université Paris Val-de-Marne, 1979.
- Tome 15. — MARTINEZ (J.-C.), professeur des facultés de droit. *Le statut de contribuable*, 2 volumes. Volume 1 1980, volume 2 en préparation.
- Tome 16. — ANASTOPOULOS (J.). *Les aspects financiers du fédéralisme*, 1979



I.S.B.N. : Edition complète 2.275-01411-X

Volume I : 2.275-01166-8